

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

SISÄISEN TARKASTUKSEN KEHITYSTOIMENPITEIDEN SEURANTA SUURISSA KAUPUNGEISSA

Tilintarkastuksen ja
arvioinnin maisteriohjelma;
julkinen talousjohtaminen

Pro gradu -tutkielma

Syyskuu 2017

Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Riku Prokkonen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma, julkinen talousjohtaminen
Tekijä:	PROKKONEN, RIKU
Tutkielman nimi:	Sisäisen tarkastuksen kehitystoimenpiteiden seuranta suurissa kaupungeissa
Pro gradu -tutkielma:	72 sivua, 3 liitesivua
Aika:	Syyskuu 2017
Avainsanat:	sisäinen tarkastus, sisäinen valvonta, tuloksellisuus, seuranta

Kuntalain (410/2015) 14 § mukaan kunnanvaltuusto päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista, ja vastuu näiden järjestämisestä on 39 § mukaan kunnanhallituksella. Kaikki suurimmista kaupungeista tuottavat lisäksi sisäisen tarkastuksen toiminnon kehittämään ja varmentamaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta.

Sisäinen tarkastus suorittaa tehtävänsä parantamalla ja arvioimalla johtamis-, hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessien tuloksellisuutta objektiivisesti ja riippumattomasti. Käytännössä tämä tapahtuu joko arviointi- tai konsultointitoimeksiantoina. Tavallisissa tarkastustoimeksiannoissaan sisäinen tarkastus tekee tarkastuskohteen toiminnasta havaintoja ja esittää toiminnan parantamiseksi kehitystoimenpiteitä. Myöhemmin sisäisen tarkastuksen on seurattava kehitystoimenpiteiden edistymistä ja raportoitava siitä ylimmälle johdolle. Tämä kehitystoimenpiteiden seuranta on tämän tutkielman aihe.

Ensisijainen tutkimuskysymys oli, miten suuret kaupungit eli Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu ja Turku järjestävät sisäisen tarkastuksen kehitystoimenpiteiden seurannan. Toinen tutkimuskysymys koski sitä, miten tuloksellisuutta, vaikuttavuutta ja erilaisia mittareita voidaan soveltaa seurantaan. Tuloksellisuutta ja mittareita selvitettiin pääasiallisesti kirjallisuuskatsauksen avulla. Suurten kaupunkien seurantaprosessia varten sen sijaan toteutettiin kvalitatiivinen kyselytutkimus, joka lähetettiin sisäisten tarkastuksien päälliköille.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsitteellistetään suurimmaksi osin tulokorteilla, tasapainotetulla tulokortilla sekä logiikka- ja kypsyysmalleilla. Hyödyllisin työkalu tässä on sisäisten tarkastajien kansainvälisen ammattijärjestön tasapainotettu tulokortti, joka ottaa huomioon sisäisen tarkastuksen sidosryhmät ja tarjoaa myös tuloksellisuuden arviointiin konkreettisia mittareita. Kirjallisuudesta löytyi myös seurantaan useita tuloksellisuusmittareita, etenkin resurssien käyttöön ja toimenpidesuosittelun toteuttamiseen liittyen.

Suuret kaupungit järjestävät sisäisen tarkastuksen suurelta osin samankaltaisesti, mutta myös erilaisia käytäntöjä löytyi. Osa näistä käytännöistä on selkeästi toisia parempia, kun niitä peilataan sisäisen tarkastuksen kansainvälisiin ammattistandardeihin ja kirjallisuuteen. Täten tämän tutkielman kyselylomakkeen tuloksia voidaan käyttää parhaiden toimintatapojen oppimiseen ja seurannan vertailukehittämiseen.

Sisällys

1 JOHDANTO.....	5
1.1 Aiheen esittely.....	5
1.2 Tutkimuskysymys ja rajausta.....	6
1.3 Tutkimusmenetelmät ja aineisto.....	7
1.4 Tutkielman rakenne.....	9
2 TEOREETTINEN VIIITEKEHYS JA KESKEISET KÄSITTEET	10
2.1 Agenttiteoria.....	10
2.2 Tuloksellisuus.....	15
2.3 Tarkastusproblematiikka	17
2.4 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta.....	19
2.5 Sisäinen tarkastus	29
3 SISÄISEN TARKASTUKSEN TULOKSELLISUUS	34
3.1 Laatu ja lisäarvo	34
3.2 Benchmarking	36
3.3 Tuloksellisuuden käsittäminen	38
3.4 Tuloksellisuuden mittaaminen	40
3.5 Seurannan tuloksellisuus	44
4 SISÄISEN TARKASTUKSEN SEURANTA	47
4.1 Kehitystoimenpiteet	47
4.2 Seurannan ammattistandardit ja ohjeet	48
4.3 Seurantaprosessi	50
4.4 Dokumenttianalyysi suurten kaupunkien seurantaprosessista	52
5 KYSELYTUTKIMUS SISÄISEN TARKASTUKSEN SEURANNASTA SUURISSA KAUPUNGEISSA	56
5.1 Kyselylomakkeen rakenne ja muodostaminen	56
5.2 Vastaajayksiköiden perustiedot.....	57
5.3 Toimenpidesuosituksia.....	58
5.4 Seurantaprosessi	59
5.5 Seurannan tuloksellisuus ja mittarit	63
6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	65
6.1 Yhteenveto ja johtopäätökset seurannan tuloksellisuudesta ja kyselytutkimuksesta	65
6.2 Itsearviointi ja jatkotutkimus.....	67
LÄHTEET	69
LIITTEET.....	73
Liite 1: Kyselylomake	73

Kuviot

Kuvio 1 Vertailu agenttiteorian mukaisista osapuolista yksityisellä ja julkisella sektorilla	14
Kuvio 2 Kolmen E:n tuloksellisuuden panos–tuotos-malli.....	16
Kuvio 3 COSO-ERM-malli.....	22
Kuvio 4 ISO 31000 -standardin mukainen riskienhallintaprosessi.....	27
Kuvio 5 Esimerkki sisäisen tarkastuksen operatiivisen tason tulokortista	42
Kuvio 6 IIA:n käyttämä tasapainotettu tulokortti sisäisen tarkastuksen osatekijöistä	43
Kuvio 7 Kaupunki B:n seurannan prosessikaavio mukaillen ilman jakelua	54
Kuvio 8 Kaupunki A:n seurannan prosessikaavio mukaillen ilman jakelua.....	54

Taulukot

Taulukko 1 Yhteenveto kirjallisuudessa esitetyistä seurannan tuloksellisuusmittareista	45
Taulukko 2 Kolmen suuren kaupungin sisäisen tarkastuksen seurannan raporttipohjat ja jakelu	53
Taulukko 3 Perustiedot sisäisen tarkastuksien yksiköistä.....	57
Taulukko 4 Toimenpidesuosituksiin vastaukset, toteutusajankohta ja vastuuhenkilö	58
Taulukko 5 Seurannan ohjeistukseen ja riskeihin liittyvät vastaukset	60
Taulukko 6 Seurannan suorittamiseen liittyviä vastauksia	61
Taulukko 7 Seurannan mittareita ja tuloksellisuutta koskevat vastaukset	64

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen esittely

Kuntalain (410/2015) 14 § mukaan kunnanvaltuusto päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista, ja vastuu näiden järjestämisestä on 39 § mukaan kunnanhallituksella. Kaikki suurimmista kaupungeista tuottavat lisäksi sisäisen tarkastuksen toiminnon kehittämään ja varmentamaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta.

On melko yleistä, että sisäisen tarkastuksen käsite sekoitetaan keskenään sisäiseen valvontaan tai jopa kunnan tarkastuslautakunnan suorittamaan ulkoiseen tarkastukseen. Yleensä sisäinen tarkastus on parrasvaloissa ainoastaan ajoittaisten julkisuutta saavien väärinkäytöstarkastuksien kohdalla. Kuitenkin sisäisellä tarkastuksella on merkittävä rooli sisäisen valvonnan kokonaisuuden kehittämisessä, tietoisuuden lisäämisessä ja informaation tuottamisessa. Sisäinen tarkastus voi suoraan mitattavissa olevillakin luvuilla mahdollisesti estää joidenkin riskien toteutumisen, minkä kustannus olisi ollut enemmän kuin sisäisen tarkastuksen yksikön menot. Sisäisen tarkastuksen määritelmässä kaikessa toiminnassa keskeistä onkin lisäarvon tuottaminen muulle organisaatiolle (Holopainen 2006, 113).

Sisäisen tarkastuksen roolia hahmottaessa on tärkeää ymmärtää, että sisäinen tarkastus on johdon työkalu arvioimaan sisäisen valvonnan toimivuutta organisaation eri osissa. Sisäinen tarkastus ei itse vastaa sisäisestä valvonnasta tai sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehitystoimenpiteiden suorittamisesta. Se kuitenkin seuraa näiden toimenpidesuosituksen toteutumista ja raportoi niistä eteenpäin johdolle. Näiden kehitystoimenpiteiden ja havaintojen seuranta on tämän pro gradu -tutkielman aihe.

Sisäisen tarkastuksen suomalaisessa käsikirjatyypisessä teoksessa seurannan tärkeyttä painotetaan seuraavalla anekdootilla: ”Vanha totuus on, että erinomainenkaan arviointi- tai varmistuskertomus ei tuota lisäarvoa, vaan ainoastaan kustannuksia ilman erityisiä toimenpiteitä eli seurantaa.” (Holopainen 2006, 113). Seurantaprosessi hyvinkin on siis tutkittavan arvoinen, tärkeä asia. Seuranta on myös mahdollista toteuttaa hyvin erilaisilla tavoilla, sillä The Institute of Internal Auditorsin (jäljempänä IIA) sisäisten tarkastajien kansainvälisten ammattistandardien

seurantaa koskevat standardit ovat väljät siinä, millaisella seurantamenettelyllä tarkalleen ottaen suositusten toteutumista seurataan.

Lisäksi seurantaprosesseja monimuotoistaa se, että suurimmillakin kaupungeilla on toisiinsa nähden erilaisia tarpeita ja painotuksia, sekä niiden oma työprosessien kehitystyö voi olla eri vaiheessa. Ammattistandardien välttäessä tiukkaa määräämistä seurannan muodosta, sisäisillä tarkastuksilla on mahdollisuus muokata seurantaa juuri omaan organisaatioon sopivaksi sekä tarvittaessa ketterästi uudistaa sitä. Tästä huolimatta sisäisen tarkastuksen alalla kuntasektorilla on tietysti myös hyväksi todettuja ja laajalle levinneitä seurannan toimintatapoja.

Aikaisemmin kuuden suurimman kaupungin sisäisestä tarkastuksesta on tehnyt pro gradu -tutkielman Tampereen yliopistossa Jani Leinonen vuonna 2001 ja Anna-Mari Tuhkanen vuonna 2006. Leinosen tutkielma oli yleisesitelmä kuntasektorin sisäisestä tarkastuksesta ja Tuhkanen käsitteli suurten kaupunkien sisäisten tarkastuksien laatua. Yleisesti ottaen sisäisestä tarkastuksesta on vähemmän tutkimusta kuin sisäisestä valvonnasta, tilintarkastuksesta tai tuloksellisuustarkastuksesta.

1.2 Tutkimuskysymys ja rajaus

Tutkielmani ensisijaisena tavoitteena on selvittää, miten suuret kaupungit järjestävät sisäisen tarkastuksen kehitystoimenpiteiden seurannan. Aihetta ei ole tutkittu tai selvitetty ennen, joten jo aiheen kuvailemisella ja kokonaiskuvan muodostamisella on arvoa. Kansainväliset sisäisen tarkastuksen ammattistandardit antavat melko laveat puitteet järjestää seuranta yksikön itse tarkoituksenmukaiseksi katsomallaan tavalla. Toinen tavoite on tutkia, miten tuloksellisuutta voidaan arvioida ja miten eri mittareita voidaan soveltaa seurannassa.

Tutkimuskysymykset siis ovat:

- Miten suuret kaupungit järjestävät sisäisen tarkastuksen toimenpidesuositusten seurannan?
- Miten tuloksellisuutta, vaikuttavuutta ja erilaisia mittareita voidaan tarkastella ja soveltaa seurannassa?

Tuloksellisuusnäkökulma tuli tutkielmaan mukaan kahden kaupungin sisäisen tarkastuksen johdon ehdotuksesta, ja aiheesta on tuoretta tieteellistä tutkimusta (ks. Rönkkö 2016). Tuloksellisuuteen liittyy myös eri kaupunkien sisäisten tarkastuksien seurannan vertaileminen, eli benchmarking, joka on myös yksi tutkielmassa selvittettävänä oleva asia. Benchmarking eri

sisäisten tarkastuksien välillä on myös mainittu IIA:n soveltamisohjeissa suositeltavana kehittämiskeinona. Tämä on kuitenkin mahdollista vain rajatusti, sillä seuranta on ainoastaan yksi sisäisen tarkastuksen tehtävätoiminto. Joka tapauksessa on vähintään mahdollista nostaa esiin jo käytössä olevia mittareita ja hyviä toimintatapoja eri kaupunkien toiminnasta. Tuloksellisuustarkastelu sopii tutkielmaan keskeisesti myös siksi, että koko seurantaprosessin perimmäinen tarkoitus lopulta on varmistua, että sisäisen tarkastuksen toiminta on tuloksellista.

Tutkimuskohde on rajattu koskemaan kuuden suurimman kaupungin sisäisten tarkastuksien seurantaprosesseja. Kaupungit ovat asukasluvun perusteella suuruusjärjestyksessä Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu ja Turku. Rajausta kuuteen suurimpaan kaupunkiin on perusteltu sen vuoksi, että tarpeeksi kookkailla kaupungeilla on vakiintunut, itse tuotettu sisäinen tarkastus ja suurin piirtein vertailukelpoinen tarkastuskenttä. Kuuden suurimman kaupungin sisäisillä tarkastuksilla eli ”kuutosilla” on myös tapana ollut pitää kerran vuodessa yhteinen seminaari, joten toimintatapojen vertailun ja kehityksen kannalta rajausta on myös perusteltu tämän yhteistyön viitekehityksessä.

Muuten tutkielma on rajattu koskemaan kehitystoimenpidesuosittelujen seurantaprosessia sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Lukuun ottamatta joidenkin perustietojen keräämistä sisäisten tarkastuksien yksiköistä, tutkielmani ei paneudu muihin sisäisen tarkastuksen osa-alueisiin. Seuranta itsessään koskee yhtä paljon myös tarkastuskohteita eli ”asiakkaita” heidän sisäisen valvonnan kehittämisen kannalta, mutta kyselylomakkeeni on lähetetty ainoastaan sisäisten tarkastuksien yksiköille, eivätkä tarkastuskohteet ole olennaisia tutkielmassa muuten kuin miten sisäinen tarkastus on niihin yhteydessä.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja aineisto

Tutkielma jakautuu teoreettiseen ja empiiriseen osuuteen. Teoreettisessa osuudessa käydään deskriptiivisesti läpi aihealueen aikaisempaa tutkimusta, keskeisiä käsitteitä ja muuta lähdekirjallisuutta tarkoituksenmukaisen laajasti. Empiirinen osio puolestaan on kvalitatiivinen kyselytutkimus, joka on lähetetty kuuden suurimman kaupungin sisäisten tarkastuksien johtajille. Kyselytutkimuksen tavoitteena on saada asiantuntijoilta täsmällistä tosiasiatietoa sekä arvioperusteista tosiasiatietoa (Uusitalo 1991, 92). Tämän lisäksi empiirisessä osiossa on kyselytutkimukseen verrattuna merkitykseltään ja määrältään vähäisempi joukko

seurantaprosessien dokumentaatiota. Tuloksellisuusnäkökulmaa ja sen soveltamista seurantaan sen sijaan selvitetään pääasiallisesti kirjallisuuskatsauksella.

Pertti Tötön (2004, 12–13) tutkimuksellisessa A, B, C, D -päätyyppiäossa tämä tutkielma on B- tai C-tyyppi. Tutkielma siis perustuu B-tyyppin mukaisesti aikaisempaan tutkimukseen, tutkijan omaan päättelyprosessiin ja mittausaineistoon. C-tyypissä lisäksi mukana on tekstiaineistoa, kuten dokumenttianalyysia, jota tämäkin tutkielma jossain määrin sisältää. Dokumenttiaineiston merkitys on tässä tapauksessa kuitenkin vähäisempi määrän ja kattavuuden kannalta empiirisessä osiossa kuin kyselyllä.

Sisäisen tarkastuksen seuranta on mahdollista toteuttaa usealla tavalla soveltaen eri kaupungeissa, joten kyselylomaketta ei ollut mahdollista strukturoida tarkasti, vaan siinä on paljon avoimia kysymyksiä. Tästä johtuen lomake ja sen analyysi ovat painotetusti kvalitatiivisia, jotta ylipäättään erilaiset toimintatavat voidaan selvittää ja tulkita kyselymuotoisessa tutkimuksessa. Kuitenkin tässäkin tutkielmassa, kuten kaikissa kyselytutkimuksissa, on myös jonkin verran määrällisiä elementtejä, muun muassa muutama Likert-asteikkoa käyttävä kysymys. Yhteenvedona voidaan siis sanoa, että tämä tutkielma on välimuoto formaalista strukturoidusta kyselystä ja avoimesta, strukturoimattomasta kyselystä ja analyysistä (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 194).

Tutkielma täyttää lisäksi vertailevan tutkimuksen määritelmän. Vertailevassa menetelmässä havainnoidaan eroja eri kohteiden välillä ja pyritään selittämään syy-seuraussuhteita. Tietyllä tavalla tutkielmassani on myös kehitystutkimuksen piirteitä, sillä yksi selvitettävistä asioista on hyvien toimintatapojen löytäminen ja vertaileminen. Suhde tutkimuskohteisiin ei kuitenkaan ole niin läheinen tai jatkuva, ja tutkimuskohteita on useita, niin tutkielma ei täytä kehitystutkimuksen kaikkia olennaisia tunnusmerkkejä.

Aineistona toimivaa kyselylomaketta ja sen tuloksia käsitellään enemmän luvussa 4.1. Kyselyn vastaukset on käsitelty anonymisti ja tässä tutkielmassa kaupunkeihin viitataan ”kaupunki A”, kaupunki B”... tapaan. Aiemmin mainitun muun aineiston muodostaa kolmesta kaupungista saatu seurantaan liittyvä dokumentaatio. Dokumentteja ovat seurantaraporttimallit, erilaiset seurantamuistiot ja -prosessikaaviot. Koska tätä aineistoa saatiin vain kolmesta kaupungista ja niiden aihealaajuus on kaupunkien välillä eri, dokumenteilla ei ole merkittävää asemaa tutkielman varsinaisessa analyysiosiossa, toisin kuin kyselylomakkeella. Ne kuitenkin auttavat osaltaan selittämään seurantaprosesseja ja antavat tarkemman esimerkin tavasta, jolla seuranta voidaan järjestää. Toisaalta myös kyselylomakkeen tavoitteena oli selvittää seurantaprosessi jokaisessa

kaupungissa mahdollisimman tarkasti, joten nämä aineistot ovat sinänsä päällekkäisiä ja lähinnä toisiaan täydentäviä.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma koostuu kuudesta luvusta. Johdantoluvussa esitellään aiheen tausta, merkittävyys ja selitetään lyhyesti sisäisen tarkastuksen seurannan toimijoiden suhteet. Samassa luvussa on esitelty myös tutkimuskysymys ja tutkielman rajaus sekä tutkimusmenetelmät ja aineisto. Tutkimusmenetelmä on pyritty jo tässä vaiheessa selittämään mahdollisimman kattavasti, mutta aineistoa esitellään vielä tarkemmin aiheeseen kuuluvissa 4.4. ja 5. luvuissa.

Toisessa luvussa esitellään tutkielman aiheeseen ja aineiston analyysiin liittyvät teoreettinen viitekehys ja keskeiset käsitteet. Näihin kuuluvat agenttiteoria, tuloksellisuus, tarkastusproblematiikka, sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus. Agenttiteoria ja tarkastusproblematiikka auttavat pohjustamaan sisäisen tarkastuksen ilmiön analysoimista. Tuloksellisuus-käsite liittyy toiseen selvitettävänä olevaan tutkimuskysymykseen, ja muista keskeisistä käsitteistä etenkin sisäinen valvonta ja riskienhallinta on selitetty laajasti, sillä ne liittyvät koko tutkielman aihepiiriin merkittävästi.

Kolmannessa luvussa on paneuduttu sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen laajemmin ja käyttäen apuna kirjallisuutta pyritään myös selvittämään, miten hyvin sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuskäsitteistöä voidaan soveltaa seurantaan. Neljännessä luvussa esitetään tutkielman varsinainen pääaihe eli seuranta, siihen liittyvät toimenpidesuositukset sekä kolmesta kaupungista saatu seurantaan liittyvä empiirinen dokumenttiaineisto. Viidennessä luvussa käsitellään tutkielman toinen empiirinen osio eli kyselytutkimus. Kyselytutkimuksen aineisto, rajoitteet ja tulokset tulevat myös ilmi tässä luvussa. Tutkielman viimeisessä eli kuudennessa luvussa tiivistetään tulokset empiirisestä dokumenttianalyysistä ja kyselytutkimuksesta lopulliseksi johtopäätöksi sekä tehdään lyhyt itsearviointi tutkimuksesta.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS JA KESKEISET KÄSITTEET

2.1 Agenttiteoria

Sisäisen tarkastuksen ja sen seurannan toimijoiden suhteita ja vuorovaikutuksia selittävä keskeinen viitekehys on agenttiteoria eli päämies–agentti-teoria. Alun perin agenttiteoria on kehitetty informaatiotaloustieteen alalla jäsentämään, miten informaation valintakysymyksissä voisi tehdä optimaalisia valintoja. Valintakysymyksissä eri osapuolilla on eri määrä informaatiota, eli kyseessä on epäsymmetrisen informaation tilanne. Näitä malleja on jatkokehitetty ottamalla huomioon yksilöiden käyttäytymistä koskevia rajoitteita. (Lumijärvi 1987, 7). Agenttiteorialla on ollut myös tärkeä rooli organisaatiotaloustieteessä monimutkaisten organisaatioiden selittämisessä. Tämän lisäksi sitä on käytetty muun muassa politiikan tutkimuksessa hahmottamaan agenttiketjuja poliittis–byrokraattisessa järjestelmässä sekä analysoimaan sitä julkisen sektorin erilaisissa konteksteissa ensimmäisen kerran 1980-luvun alussa (Kivistö 2007, 10–11).

Agenttisuhte on yksi vanhimmista sosiaalisen kanssakäymisen tyypitellyistä tavoista, ja sitä on myös kutsuttu ”kokonaisvaltaiseksi tosiasiaaksi talouselämässä”. Kyseessä on siis hyvin yleistä ilmiötä jäsentävä teoria. Yksinkertaisimmillaan ja laajimmillaan agenttisuhte muodostuu, kun yksi osapuoli turvautuu toisen osapuolen toimintaan. Tämä tapahtuu yleensä sen takia, että päämiehellä ei ole tehtävään tarvittavia taitoja tai hän ei pysty suorittamaan sitä yhtä tehokkaasti kuin agentti. Agenttisuhteet sinänsä voivat olla joko molemminpuolisia tai pakottavia. Usein niiden perustana on sopimus. (Kivistö 2007, 11–12).

Agenttiteoriasta lähteneet tutkimusperinteet voidaan jakaa kahteen osaan: ”positiiviseen agenttiteoriaan” ja ”päämies–agenttiin”. Yhteistä näillä kahdella suuntauksella on, että ne pitävät lähtökohtana agenttia ja päämiestä, jotka molemmat pyrkivät toimimaan ensisijaisesti oman etunsa mukaisesti. Molemmissa suuntauksissa perustana on myös agenttisuhteesta ja sen toimijoista johtuvien kustannusten minimoiminen. Päämies–agentti-kirjallisuus on kuitenkin ollut paljon matemaattisempaa ja abstraktimpaa kuin positiivinen agenttiteoria. Tavallisesti niissä on alussa tarkkoja oletuksia, joiden paikkansapitävyyttä tutkitaan deduktiivisella päättelyllä ja matemaattisella evidenssillä. Sen sijaan positiivisessa agenttiteoriassa on matemaattisuuden sijasta

enemmän empiiristä analyysiä päämiehen ja agentin välisistä intressiongelmatilanteista. Tässä tutkimussuunnassa on keskitytty juuri siihen, millaisia mekanismeja voidaan ottaa käyttöön, jotta agentin oman edun tavoittelua voidaan rajoittaa. Positiivinen agenttiteoria on myös ottanut huomioon organisaatioiden sisäisiä agenttisuhteita enemmän kuin päämies–agentti-suuntaus. (Kivistö 2007, 8–9).

Myös teorian saralla selvitettävästä pääkysymyksestä on tutkijoilla eri mielipiteitä. Ensimmäisen näkemyksen mukaan keskeisin asia on optimaalisen kannustinjärjestelmän järjestäminen agentille. Toisen näkemyksen mukaan keskiössä puolestaan on agentin tehokkuuden kontrolloiminen, mistä aiheutuu kustannuksia päämiehelle. Kolmas näkemys puolestaan näkee agenttisuhteissa kaksi pääongelmaa. Yksi näistä pääongelmista on tilanne, jossa päämiehen ja agentin tavoitteet ovat erilaisia ja päämiehen informaatio agentin tekemisistä on joka tapauksessa vajavaista. Agentti pyrkii tämän oletuksen mukaan hyvään palkkioon ja vähäiseen työmäärään, eikä sitä kiinnosta päämiehen vaatima tuotto muussa määrin, kuin miten hän itse siitä hyötyy sopimuksessaan. Toinen pääongelma liittyy päämiehen ja agentin erilaisiin riskipreferensseihin ja niiden aiheuttamaan erilaiseen käytökseen. Päämiehen on mahdollista olla riskineutraali hajauttamalla riskiään, mutta tämä ei ole mahdollista agentille, joka voisi tuoton sijasta arvostaa esimerkiksi vapaa-aikaa ja omia palkkioitaan. (Valkama 2004, 40).

Agenttiteorialla on useita oletusarvoisia lähtökohtia. Päämiehen ja agentin oletetaan olevan omaan hyvinvointiinsa pyrkiviä ”rationaalis–taloudellisia ihmisiä”, jotka karttavat riskiä kuitenkin maksimoivalla hyödyn. Sekä päämiehen että agentin kohdalla omaan hyötyyn lasketaan myös rahallisen hyödyn lisäksi muun muassa vapaa-aika ja luontaisedut. (Lumijärvi 1987, 11). Agentin voidaan katsoa toimivan perinteisen taloustieteen mukaisesti tekemällä päätöksiään ”optimaalisesti rajoitustensa puitteissa” (Lumijärvi 1987, 13). Kuitenkin positiivisen agenttiteorian ja päämies–agentin lähtökohdissa on tässä eroa. Positiivisen agenttiteorian tutkimuksessa toimijoiden oletetaan toimivan vain rajoittuneen rationaalisesti. Tämä johtuu siitä, että he eivät pysty tietämään kaikkea oleellista tietoa tai esimerkiksi kommunikaatio tai keskeinen ymmärtäminen saattaa aiheuttaa vääriä käsityksiä. Päämies–agentissa sen sijaan päämiehen ja agentin oletetaan olevan täydellisen rationaalisia ja pystymään ennakoimaan ja arvioimaan kaikki tulevat tapahtumat. (Kivistö 2007, 16).

Oletuksena tutkimuksessa yleensä myös on, että päämies on riskineutraali ja agentti on altistunut riskille. Tämä johtuu siitä, että päämies voi pienentää riskiä esimerkiksi hajauttamalla sijoituksiaan, mutta agentti ei yleensä pysty esimerkiksi vaihtamaan työpaikkaa yhtä helposti. Lähtökohtaisesti agenttien tyyppien myös katsotaan olevan erilaisia. Agentti voi olla esimerkiksi

joko huolellinen tai huolimaton, lahjakas tai lahjaton ja tuottelias tai tuottamaton. Kuitenkin myös ympäristö vaikuttaa agentin saamaan lopputulokseen pelkästään tämän omien toimiensä lisäksi. Tällaisia asioita, joihin päämies tai agentti eivät voi itse vaikuttaa, ovat esimerkiksi markkinatilanne tai vaikkapa sää. (Kivistö 2007, 17).

Epäsymmetriseen informaatioon liittyvä informaatio-ongelma johtuu siitä, että agentti tietää päämiestä enemmän omasta toiminnastaan, kuten antamastaan panoksesta ja saavutetusta tuloksesta. Agentti voi hyödyntää tätä etuasemaansa esimerkiksi antamalla väärää tietoa päämiehelleen, salaamalla tiettyjä asioita tai agentilla voi myös olla taipumus pinnaamiseen. Agenttiteoriaa käyttäen voidaan tutkia, mikä määrä valvontaa on optimaalista. Valvonnalla pyritään tarkastelemaan vain asioita, joihin agentti itse voi oikeasti vaikuttaa. Agenttitutkimuksen mukaan kaikki mahdollinen informaatio agentin toiminnasta on hyödyllistä päämiehelle (Valkama 2004, 41; Lumijärvi 1987, 18).

Kuitenkaan kaikkien agentin tekemisten valvominen ja kontrolloiminen eivät ole mahdollista. Tämän takia agentin toimintaan pyritään vaikuttamaan kannustinjärjestelmän avulla. Kannustinjärjestelmän tavoitteena on se, että organisaatio voi saavuttaa omistajan voittotavoitteen. Myös agentti hyötyy kannustimista, koska silloin tämä saa osuuden organisaation voitosta. Kannustimet voivat olla enemmän sidoksissa käyttäytymiseen, kuten kuukausipalkka, tai tulokseen kuten osakeoptiot. Hyvässä kannustinjärjestelmässä on myös sen mahdollisuus, että agenttisopimus loppuu, mutta silti agenttisuhteessa pyritään pitkäkestoisuuteen. Pitkässä agenttisuhteessa päämies hyötyy siitä, että saa koko ajan enemmän informaatiota agentista. (Valkama 2004, 41–42).

Kannustinongelmia sen sijaan voi syntyä, jos agentti ei saa tietyn vähimmäistason mukaista hyötyä, jolloin hänen ei enää kannata työskennellä päämiehelle ja päämiehen ja agentin riskisuhteet ovat liian erilaiset. Agenttiteoriassa on kuitenkin oletus siitä, että päämies pystyy suunnittelemaan ja tarkkailemaan kannustinjärjestelmää. Mikäli agentin palkitseminen ei perustu tämän aikaansaamaan tulokseen, etenkin hyvät johtajat lähtevät yrityksestä. Yksinkertaistettuna palkkiojärjestelmän tavoitteena on siis kannustaa toimintaan, joka on mahdollisimman lähellä kustannuksettomia sopimuksia täydellistä informaatiota. (Lumijärvi 1987, 12–13).

Informaation epävarmuustekijät voidaan jakaa ex ante- ja ex post -epävarmuuksiin. Muuttuva ympäristö, kuten teknologia, aiheuttaa ex ante -epävarmuuden ja yritysorganisaatioiden järjestäminen tulosityksiköiksi on yksi esimerkki, millä tätä epävarmuutta pyritään vähentämään. Ex ante -epävarmuutta voidaan siis kontrolloida etenkin hyvällä etukäteissuunnittelulla. Sen sijaan

ex post -epävarmuudella tarkoitetaan jälkikäteistietoa agentin toiminnasta, toteutuneesta tuloksesta tai vallinneesta ympäristön tilasta. Tätä informaatiota voidaan hyödyntää uutta sopimusta tehtäessä. Ex post -näkökulman tarkasteleminen on ollut agenttikirjallisuudessa suositumpaa. (Lumijärvi 1987, 20–21).

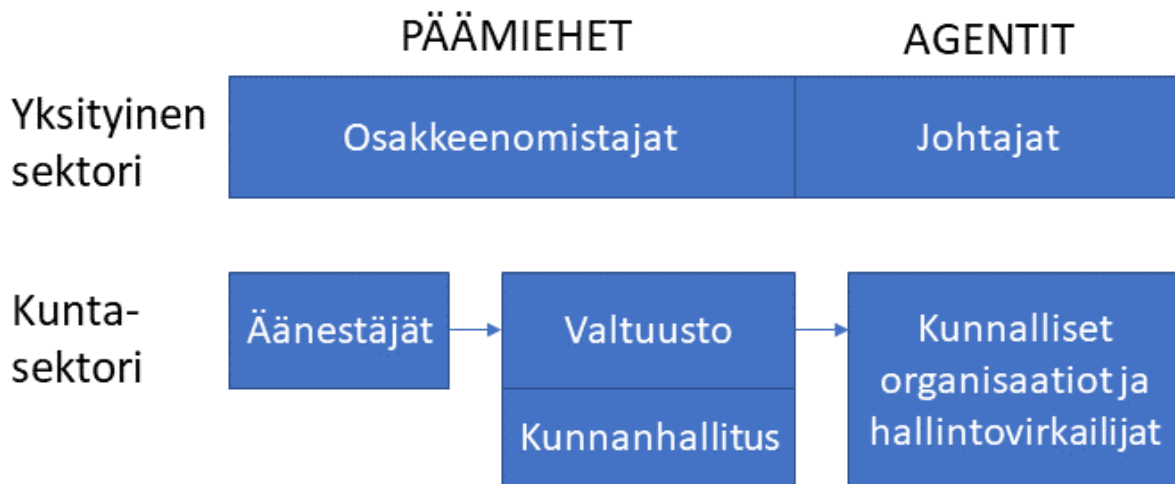
Informaation epäsymmetrisyydestä ja osapuolten eri tavoitteista johtuva tilanne, jossa agentti toimii vastoin päämiehen hyvinvointia, on nimeltään agenttiongelmia. Erillisesti käsitteellistettyjä agenttiongelmia ovat haitallinen valikoituminen (*adverse selection*) ja moraalikato (*moral hazard*). Haitallinen valikoituminen johtuu siitä, että päämiehellä ei ole kaikkea tarvittavaa informaatiota ennen kuin tämä muodostaa sopimuksen agentin kanssa. Yleensä tässä mielessä merkityksellinen informaatio on agentin käsitys omasta itsestään ja toiminnastaan, jota päämies ei voi tietää. Tällöin päämies saattaa palkata työmarkkinoilta väärän henkilön, sillä kaikki työnhakijat todennäköisesti kertovat suoriutuvansa tehtävästä hyvin, mikä ei kuitenkaan välttämättä pidä paikkaansa. Haitallinen valikoituminen voi vielä vahvistua siitä syystä, että hyvät agentit poistavat itsensä markkinoilta, jos he eivät pysty todentamaan osaamistaan ilman lisäkustannuksia. Päämies voi pienentää haitallisen valikoitumisen riskiä tarkentamalla työhaastattelua, vaatimalla koeajan tai suosittelijoita. Tämä seulonta aiheuttaa sekin kustannuksen, mutta se on silti kannattavampaa, kuin väärän agentin ottaminen käyttöön. Agentti puolestaan pienentää haitallista valikoitumista ”signaloimalla” hyvän agentin merkkejä, joskin tässäkin on riski vääristä signaaleista. Ratkaisuna päämies voi järjestää esimerkiksi pitkän koulutuksen sopimuksen alussa, jolloin signaloiminen tulee huonolle agentille paljon vaivalloisemmaksi kuin hyvälle. (Kivistö 2007, 19–22; Valkama 2004, 40).

Sopimuksen muodostamisen jälkeistä agenttiongelmia sen sijaan voidaan tarkastella moraalikadon näkökulmasta. Moraalikadon yleinen ilmentymä agenttisuhteessa on, että päämies ei tiedä agentin varsinaisen toiminnan onnistumista, vaan pystyy seuraamaan ainoastaan toiminnan tulosta yleisesti. Tässä tilanteessa agentti voi pinnata ja esimerkiksi syyttää hänestä itsestään riippumattomia asioita. (Lumijärvi 1987, 16). Konkreettisia esimerkkejä moraalikatoa aiheuttavista väärinkäytöksistä ovat esimerkiksi organisaation omaisuuden vieminen omaan kotiin agentin toimesta tai hankintojen tekeminen tutuilta. Agentin oman intressin ajaminen voi näkyä siten, että agentti ei halua antaa kaikkea informaatiota päämiehelle tai hän antaa kokonaan väärää informaatiota. Agentti voi tehdä työajalla vaikkapa täysin omia asioitaan, mikäli päämiehen tietomäärä ei riitä asiaa arvioimaan. (Kivistö 2007, 22–23).

Päämiehen järjestämä palkkio- tai valvontajärjestelmä, jolla pyritään minimoimaan agentin epätoivottava käytös, aiheuttaa kustannuksia näihin liittyvien toimenpiteiden seurannan vuoksi.

Tämän lisäksi on olemassa bonding-kuluja, joihin kuuluu muun muassa tilintarkastajan käyttäminen ja sopimusten tekeminen, millä pyritään estämään agentin vahingollinen käytös päämiehen näkökulmasta. Edellä mainitut kustannukset ja agentin omilla toimenpiteillään aiheuttama hyvinvoinnin määrän lasku päämiehelle muodostaa kokonaisuudessaan agenttikustannuksen. Agenttikustannuksista tulee erityisen korkeita silloin, kun päämiehen ja agentin intressit ovat kaukana toisistaan, ja tiedon hankkiminen aiheuttaa kuluja. Sekä päämiehellä että agentilla kuitenkin pitäisi olla intressi laskea agenttikustannusta, sillä laskusta tuleva hyöty jakautuu kummallekin osapuolelle. (Lumijärvi 1987, 15–16).

Myös sisäisen tarkastuksen toimintoa voidaan pitää päämies–agentti-suhteen muotoisena bonding-kuluna. Yksityisen sektorin sisäisen tarkastuksen tapauksessa yrityksen omistajien (päämies) yrityksen johdolta (agentti) vaatima tilivelvollisuus aiheuttaa tämän kustannuksen. Omistajat siis maksavat sisäisen tarkastuksen toiminnon suojellakseen taloudellisia etujaan, ja toisaalta johto haluaa järjestää sisäisen tarkastuksen osoittaakseen, että yrityksen asiat ovat heidän hallinnassaan asianmukaisen riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan järjestelmän ansiosta. Täten sisäisellä tarkastuksella on merkittävä rooli epäsymmetrisen tiedon vähentämisessä. (Sarens & Abdolmohammadi 2011, 4).



Kuvio 1 Vertailu agenttiteorian mukaisista osapuolista yksityisellä ja julkisella sektorilla (Valkama 2004, 47)

Päämies–agentti-teoria soveltuu myös julkissektorin organisaatioiden tutkimiseen. Kunnallishallinnossa yksi lähtökohta agenttiteoriaan on, että äänestäjien valitsevat kunnanvaltuutetut ovat päämiehiä, jotka puolestaan kontrolloivat virkamieskoneistoa agentteina (kuvio 1). Malli on kuitenkin jokseenkin epätäydellinen kuvaamaan kunnanjohtajan ja

kaupunginvaltuuston asemaa kokonaan. Yksi näkemys on, että agenttiteoriaa voidaan soveltaa kunnallissektoriin vain silloin, kun taloudellisen raportoinnin lisäksi on esimerkiksi hyötymittareita, vaikka yksittäisissä agenttisuhteissa harvoin onkaan kuntasektorilla kannustinjärjestelmiä. Yrityksissä olevan selkeän sopimuksen sijasta kuntapuolella agenttisuhteen mukainen toimeksianto voidaan käsittää tulevan talousarviosta. Agenttiteoria voidaan ymmärtää kunnassa myös siten, että siinä on yksi iso agenttiketju, joka lähtee äänestäjästä ja loppuu virastossa alimman hierarkian työntekijätasoon. Pitkästä agenttiketjusta johtuen kaikilla paitsi ketjun alku- ja loppupäällä on kaksoisrooli, eli ne ovat sekä päämiehiä että agenteja. Lisäksi agenttiteoriaa sovellettaessa kuntasektoriin on huomioitava myös päämiesten erilaiset tavoitteet kuin yksityisellä sektorilla, sillä poliitikkona toimivalla päämiehellä motiivina voi olla poliittinen tehokkuus tai oman kannattajaryhmänsä edun ajaminen. (Valkama 2004, 46–48).

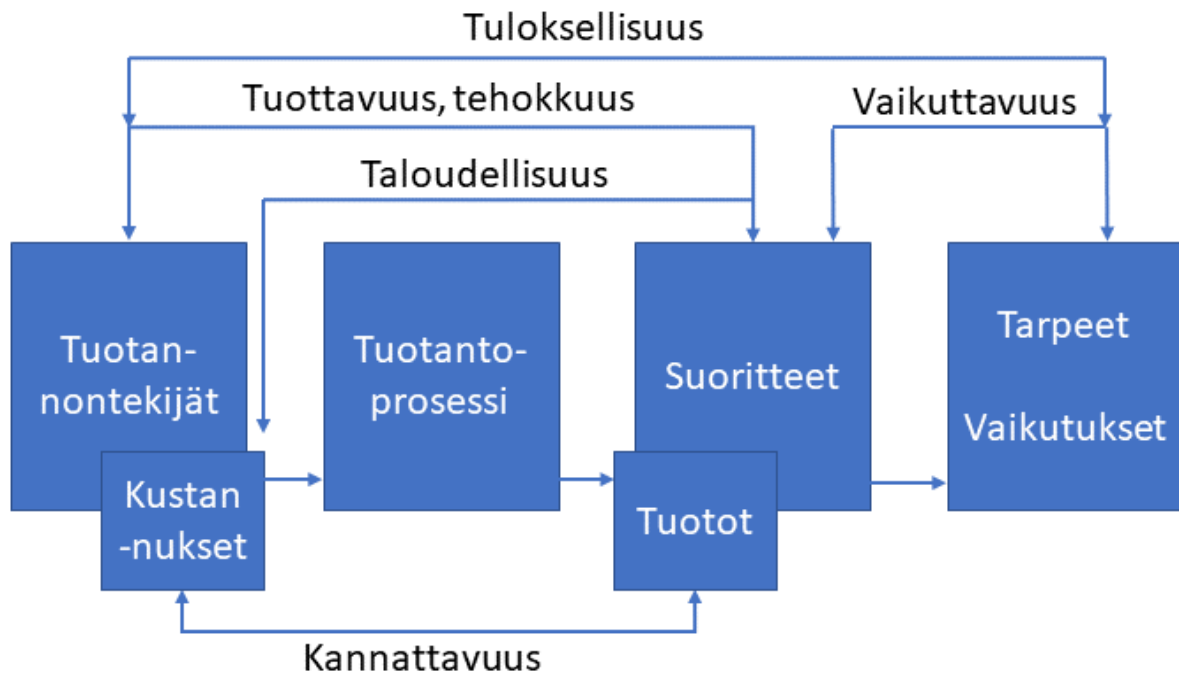
Agenttiteoriaa on kritisoitu siitä, että se olisi liian teoreettinen eikä empiiristä tutkimusta ole tehty tarpeeksi, ja että se ei ottaisi huomioon yksilötason vaikutuksia tarpeeksi hyvin. Agentilla voi olla itselläänkin hyvin erilaisia tavoitteita, joita hän ei välttämättä itsekään käsitä. Myös organisatorinen tai sosiaalinen ympäristö vaikuttaa merkittävästi agentin käytökseen. Monimutkaisessa ympäristössä vain kahden yksilön toiminnan tarkasteleminen voi olla liian vähäistä. Teoria ei kriitikoiden mukaan välttämättä lisäksi pysty ottamaan huomioon päämiehen ja agentin monimutkaisempia kahdenkeskeisiä asioita heidän itseintressinsä lisäksi, kuten luottamusta tai työmoraalia. (Lumijärvi 1987, 24–25; Kivistö 2007, 43–44).

2.2 Tuloksellisuus

Tuloksellisuusinformaatiolla mitataan julkisella sektorilla sitä, miten hyvin veromaksajien rahoille saadaan tuotetuilla palveluilla vastinetta. Yksityisellä sektorilla kirjanpito ja tilinpäätös kuvaavat yrityksen liiketaloudellista tulosta ja siihen vaikuttavia asioita. Yrityksen kirjanpidossa liikevoitto on arvonlisäystä, joka on saatu aikaan toiminnan reaali prosessilla. Tällöin raha- ja reaali prosessit ovat suoraan yhteydessä toisiinsa, toisin kuin julkisella sektorilla. Julkisella sektorilla kyseeseen tulee sen sijaan juuri vaikutuksiltaan mahdollisimman hyvät palvelut mahdollisimman alhaisilla kustannuksilla, eli tuloksellisuusvaatimus. (Meklin 2009, 60–61).

Tuloksellisuusajattelun taustalla ovat etenkin vastiketta rahalle -linjaukset (*value for money*). Niihin liittyvät myös tilivelvollisuus ja organisaation toiminnan johtamisen ja kehittämisen näkökulmat, joskin näiden kahden välillä on myös eri suuntaan vetäviä ristiriitaisuuksia, jotka

pitää ottaa huomioon tuotettavan informaation objektiivisuudessa. Suomessa tuloksellisuusarviointi on pitkään pohjautunut *Data Envelopment Analysis*- eli DEA-analyysiin. Siinä pyritään löytämään tehokkuudeltaan parhaat käytännön periaatteet ja soveltamaan niitä arvioitavaan toimialaan. Tuloksellisuus pyritään tässä viitekehyksessä ilmaisemaan jollain selkeällä mittaluvulla. (Myllymäki & Vakkuri 2001, 175).



Kuvio 2 Kolmen E:n tuloksellisuuden panos–tuotos-malli (mukaillen Pollitt ym. 1999, 10)

Eräs selkeä tapa käsitteellistää ja havainnollistaa tuloksellisuutta on niin kutsuttu kolmen E:n malli (kuvio 2). Mallissa tuloksellisuus jaetaan kolmeen alaosaan, jotka ovat taloudellisuus (*economy*), tuottavuus eli tehokkuus (*efficiency*) ja vaikuttavuus (*effectiveness*). Taloudellisuuden periaatteen mukaan toimintayksikön tarvitsemat varat on käytetty oikeanaikaisesti ja ne ovat riittävät sekä mahdollisimman edulliset kustannuksiltaan. Tehokkuuden periaatteen mukaan sen sijaan käytetyillä varoilla on saatava mahdollisimman hyvät tulokset. Vaikuttavuudella puolestaan saavutetaan asetetut tavoitteet ja odotetut tulokset. Näiden tavoitteiden tulee olla ajallisesti määrättyjä, toteutettavissa ja mitattavissa olevia tavoitteita. Pelkkä kirjanpito ei riitä tällaiseen laadun ja vaikuttavuuden arvioimiseen, kuten edellä jo mainittiin. (Meklin 2009, 63–64).

Toiminnan tehokkuutta on kolmen E:n mallin lisäksi arvioitu muun muassa kokonaistuottavuuden TFP-indekseillä, joiden tavoitteena on seurata koko organisaation kaikkia toimintoja yhtäaikaaisesti ja laajasti. Myös ABC-toimintolaskennalla pyritään saamaan tuotantokustannukset aiempaa arviointia näkyvimmiksi ja saamaan johtamisen työkaluksi aiempaa tarkempaa kustannusinformaatiota. Näiden lisäksi Suomessa valtionhallinto on käyttänyt tulosohjauksessa

tulosprisma-mallia, joka ottaa huomioon erilaiset syy–seuraus-suhteet viraston tai toimialan omassa toiminnassa ja yhteiskunnallisessa vaikuttavuudessa. (Vakkuri 2009, 13–14).

Ehkä kaikista kansainvälisesti tunnetuin tuloksellisuuden arvioinnin malli on kuitenkin tasapainotettu mittaristo (*Balanced Scorecard*, BSC), joka pyrkii olemaan tuloksellisuuden lisäksi myös strategisen johtamisen apuväline. Malli johtaa toiminta-ajatuksen, mission ja vision yhteyden tosiasialliseen toiminnan ohjaukseen. Tuloksellisuuden kriteerit perustuvat rahoitukselliseen asemaan, asiakaslähtökohtaan, sisäisten prosessien näkökulmaan ja henkilöstön osaamiskykyyn ja oppimisprosessiin. Julkisella sektorilla näillä ei kuitenkaan ole täysin vakiintuneita vastineita. BSC-mallilla ei lisäksi ole omaa arviointi- ja mittaussjärjestelmää, vaan asia jää organisaation johdon valittavaksi. Tästä johtuen tutkimuksessa on kritisoitu mallin johtaneen liian usean erilaisen indikaattorin käyttöön ottamiseen, jolloin mitattavien asioiden tärkeysjärjestys on saattanut mennä hämärän peittoon. (Myllymäki & Vakkuri 2001, 176–178).

Tutkielmassa käsitellään tarkemmin sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta ja sen soveltamista seurantaan sekä toimenpidesuosituksiin luvussa neljä.

2.3 Tarkastusproblematiikka

Tarkastusproblematiikalla (*impact of audit*) viitataan tutkimukseen siitä, mitkä ovat tarkastustoiminnan tuomat tosiasialliset hyödyt ja ongelmat, sekä mikä on sen myötävaikutus tilivelvollisuuden toteutumiseen. Vaikka aiheen kansainvälinen tutkimus koskeekin tuloksellisuustarkastusta ja jotkut näistä vaikutuksista koskevat selkeästi vain sitä, voidaan tarkastusproblematiikkaa tietyin varovaisuusehdoin peilata myös sisäiseen tarkastukseen.

Eräs keskeinen tarkastusproblematiikka liittyy siihen, että joidenkin tutkijoiden mukaan on olemassa ristiriita tilivelvollisuuden ja toiminnan parantamisen välillä. Tilivelvollisuus nimittäin perustuu selkeisiin normeihin, mutta toiminnan parantaminen saattaa liittyä enemmän asian ”selittämiseen”. Asiaa selittävää raporttia ei välttämättä pidetä yhtä pätevänä kuin normeihin rakentuvaa raporttia. Toinen keskusteltu ongelma on tuloksellisuustarkastuksen paradoksi: tarkastukset saattavat itseasiassa heikentää organisaation tuloksellisuutta, mikäli ne johtavat ”pelaamiseen”, liialliseen varovaisuuteen tai innovoinnin vähentymiseen. (Reichborn-Kjennerud 2013, 682).

Lonsdalen ym. (2011, 182–183) mukaan tarkastuksen vaikutuksella viitataan lähes aina arvioinnin tuomaan instrumentaaliseen vaikutukseen. Tämä johtuu siitä, että yleensä tarkastustoiminnan kehittämisestä on vastannut kunkin maan ylin tarkastuselin silmällä pitäen julkisen sektorin tuloksellisuuden parantamista. Instrumentaalisia vaikutuksia ovat siis muun muassa tarkastuksessa annettujen kehitystoimenpiteiden hyväksyminen ja toteuttaminen sekä muutosten aikaansaaminen. Muunlaisia vaikutuksia voivat olla käsitteelliset vaikutukset, kuten oppimisprosessi tai ajatusrakennelmien muutos organisaatiossa. Poliittisen legitimoinnin vaikutus sen sijaan tulee median tai lainsäädäntöelimen mielenkiinnosta tarkastukseen. Tämän lisäksi Lonsdale luokittelee vielä interaktiiviset vaikutukset, kuten sidosryhmien välinen neuvottelu, ja taktiset vaikutukset, joihin lukeutuu esimerkiksi päätöksenteon viivyttäminen tarkastuksella. Eri vaikutustyyppien arvioiminen ja mittaaminen voi olla merkittävästi vaikeampaa kuin toisten.

Desmedt ym. (2017, 255) luokittelivat tarkastuksen vaikutukseen johtavat tekijät makro-, mikro- ja mesotasoihin. Makrotasolla kontribuution vaikutuksen tekevät median, intressiryhmien ja poliitikkojen luoma paine. Mikrotasolla puolestaan vaikuttava tekijä on tarkastajan oma toiminta tarkastuksen aikana liittyen luottamukseen, kommunikaatioon, tarkastusraporttiin ja kehitystoimenpiteiden seurantaan. Meso- eli keskitasolla vaikuttimet tulevat sekä tarkastusorganisaatiosta että tarkastuskohteesta. Tällaisia ovat tarkastuskohteen oma halukkuus, jo meneillään olevat muutokset sekä ad hoc -tapahtumat.

Ympäri maailmaa tuloksellisuustarkastuksen vaikutuksia on mitattu muun muassa nähtyjen ongelmien laajuuden havaitsemisella ja niiden ratkaisemiseen käytetyllä ajalla, työn ja pääoman tuottavuudella, kehitystoimenpiteiden toteutuksella, median kiinnostuksella, tarkastusraportin ajankohdalla, tarkastuskohteen asiakaspalautteesta tarkastajasta ja kehitystoimenpiteiden hyväksymisellä tai hylkäämisellä (Lonsdale ym. 2011, 177–178). Useiden tutkimusten mukaan tarkastuksien vaikutukset ovat hitaita toteutumaan, ja tämä tapahtuu monimutkaisella tavalla. Vaikutuksia arvioitaessa on mahdollisesti yleistä, että tarkastuksien vaikutukset aliarvioidaan, koska tutkittu tieto saadaan pääasiassa tarkastuskohteesta ja muista tietolähteistä. Tarkastajien itsensä mukaan tarkastuksien vaikutukset ovat selkeitä, ja he näkevät samat muutokset muissa samankaltaisissa tarkastetuissa organisaatioissa. (Lonsdale ym. 2011, 192).

Virossa tehdyn julkisen sektorin tuloksellisuustarkastuksen tarkastusproblematiikan tutkimuksen (Raudla ym. 2015, 228–230) mukaan tilivelvollisuudella ja tuloksellisuustarkastuksen tuomalla kehittämistoiminolla ei ole aiemmin mainittua kääntöpuolta siitä, että innovoiminen vähenisi tiukan tilivelvollisuuden takia. Tutkimuksessa tarkastuskohteiden ilmoittaman hyödyllisyyden ja tosiasiallisten toimenpiteiden välillä oli suuri ero: 40 % vastaajista piti tuloksellisuustarkastusta

hyödyllisenä, mutta vain 21 % kertoi sen johtaneen johonkin muutoksiin. Yksi syy tähän epäkohtaan saattoi olla, että tarkastuskohde oli jo etukäteen tietoinen raportoidusta ongelmasta ja yrittänyt jo puuttua siihen. Tosiasiallisiin muutoksiin lisäksi vaikuttivat enemmän ulkoiset seikat kuin sisäiset tarkastajien omat piirteet kuten kokemus, tarkastuksen laatu ja vuorovaikutus tarkastuskohteen kanssa.

Norjalaisen julkissektorin tutkimuksen tulos on, että ministeriöiden virkamiehet suhtautuvat tuloksellisuustarkastuksiin negatiivisemmin kuin virastojen virkamiehet. Lisäksi toisen mielenkiintoisen havainnon mukaan mitä korkeammalla esimiesasemalla organisaatiossa ollaan ja mitä useammin on tekemisissä tuloksellisuustarkastuksen kanssa, sitä negatiivisemmin siihen suhtaudutaan. Ministeriöiden virkamiesten negatiivinen suhtautuminen selittyy sillä, että siellä katsotaan tarkastuselimen puuttuvan liikaa ministeriön johtaman hallinnon omaan kehitystyöhön. Virastojen ylempien virkamiesten nuiva asenne tarkastuksiin puolestaan johtuu siitä, että he joutuvat ottamaan vastuuta prioriteeteista ja resurssien käytöstä, toisin kuin keskijohto. Virkamiesjohto pyrkii luonnollisesti välttämään moitteita, ja yksi tällainen keino voi vastuun ottamisen sijaan olla matalan profiilin pitäminen tai moitteiden vierittäminen muiden syyksi. (Reichborn-Kjennerud 2015, 29–30). Norjassa ei ollut korrelaatiota siinä, pitikö tarkastuskohde tarkastusta hyödyllisenä ja sillä, käsitettiinkö tarkastuksen ylläpitävän tilivelvollisuutta (Reichborn-Kjennerud 2013, 692).

2.4 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta

Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan organisaation eri tasoille järjestettyjä toimintatapoja, joilla pyritään varmistamaan, että organisaatio tosiasiaassa toimii omien päämääriensä ja tavoitteidensa mukaisesti. Tämän ”kohtuullisella varmuudella” toteutumisen organisoiminen, ohjaaminen ja suunnitteleminen ovat organisaation johdon vastuulla. Tähän tavoitteeseen kuuluu lisäksi riittävä varmuus siitä, että taloudellinen raportointi on asianmukaista, ja että organisaatio noudattaa sitä koskevia lakeja ja muita säädöksiä. Sisäisen valvonnan kokonaisuuden tarkoituksena on estää virheitä ja väärinkäytötapauksia. (Ahokas 2012, 11).

Valtionvarainministeriön mukaan sisäinen valvonta tarkoittaa menettelyjä, joilla varmistetaan talouden ja toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus; varojen ja omaisuuden turvaaminen sekä oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta. Organisaation johto vastaa sisäisen valvonnan toimivuudesta, ja sisäinen tarkastus puolestaan arvioi objektiivisesti sen

asianmukaisuutta ja riittävyyttä. (Rousku 2017, 13). IIA:n kansainväliset ammattistandardit puolestaan antavat valvonnalle määritelmän ”... johdon, hallituksen ja muiden osapuolten toimenpiteet, joilla hallitaan riskejä ja siten lisätään päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyttä. Johto suunnittelee, organisoii ja ohjaa toimintaa niin, että päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisesta saadaan kohtuullinen varmuus” (IIA 2016, 33). Eri määritelmät sisältävät siis hyvin pitkälti suunnilleen samat kolme elementtiä toiminnan tehokkuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta, taloudellisesta raportoinnista ja laeista sekä säännöksistä.

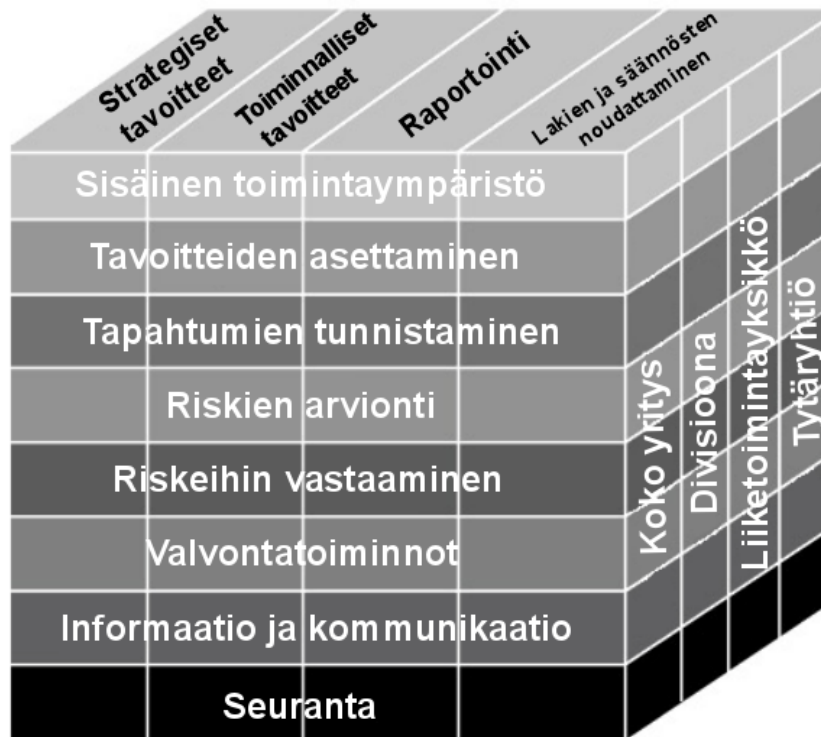
Ahokkaan mukaan (2012, 14) sisäistä valvontaa voidaan pitää parhaiten toimivana silloin, kun sitä on kehitetty alusta alkaen silmällä pitäen, että se toimii organisaation jokaisella tasolla prosessiluonteisesti osana tavallista toimintaa. Valvontajärjestelmä ei siis voi olla muun toiminnan yläpuolelle tehty himmeli, vaan sen on oltava aidosti osa kaikkia muita prosesseja. Lisäksi on tärkeää oivaltaa, että loppukädessä sisäisestä valvonnasta vastaavat ihmiset, eikä ohjeet tai periaatteet. Yrityksessä toimintoja, joista voidaan havaita sisäisen valvonnan valvontamekanismeja eli kontrolleja, ovat esimerkiksi ostoprosessi, myyntiprosessi, valmistusprosessi ja kirjanpito-prosessi. Ostoprosessin kontrolleihin lukeutuvat muun muassa laskun hyväksyminen ja maksaminen, tavarantoimituksen vastaanotto ja sopimuksen tekeminen. Tällaisten yksittäisten kontrollien lisäksi on olemassa koko organisaatiota koskeva toimintaohje, jota voidaan pitää organisaatiotasoisena kontrollina. Viime aikoina tietoisuus sisäisestä valvonnasta on kasvanut ja tämän takia organisaatiot ovatkin panostaneet näiden toimintaohjeiden ja kuvausten dokumentoimiseen, mutta edellä mainituista syistä johtuen on tärkeää, että ohjeita toteutetaan myös käytännössä.

Vastuu sisäisestä valvonnasta on siis jokaisen esimiehen ja lopulta ylimmän johtajan vastuulla, vaikka periaatteessa jokainen työntekijä organisaatiossa voi osallistua sisäiseen valvontaan. Holopainen (2006, 59–62) jakaa sisäisen valvonnan sidosryhmät tarkemmin jokaisen henkilön ja ryhmän vastuiden ja tehtävien osalta. Toimitusjohtajalle kuuluu sisäisen valvonnan kaikkien osatekijöiden paikalleen varmistaminen sekä organisaation toimintaperiaatteiden ja arvojen muodostaminen. Alemmat johtajat valtuuttavat erilaiset tarkemmat valvontatoimet niiden vastuualueella toimiville henkilöille ja tällä portaalla jokainen johtaja on vastuussa omasta sektoristaan. Talouspääliköillä ja controllereilla puolestaan vastuualue kattaa koko organisaation koskien talousasioiden säännösten ja lakien mukaisuutta. Vaikka hallitus ei vastaakaan sisäisestä valvonnasta, se voi vaikuttaa siihen valitsemalla hyvän johdon tai vastaamalla itse tietyistä keskeisistä päätöksistä. Tarkastusvaliokunnalla on toimivalta arvioida, miten hyvin johto

tosiasiallisesti suoriutuu sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä määrätä mahdollisia korjaustoimenpiteitä valvontaan.

On tärkeää lisäksi tiedostaa, että sisäinen valvonta ei yksin voi taata asetettujen tavoitteiden saavuttamista, vaikka se olisi järjestetty kuinka hyvin tahansa. Tämä johtuu siitä, että sisäinen valvonta vain antaa johdolle tietoa siitä, miten tietyt prosessit toimivat, mutta pelkkä parempi informaatio ei tee huonosta johtajasta hyvää johtajaa. Sisäisestä valvonnasta huolimatta juuri ihmisiin liittyvät tekijät voivat aiheuttaa epäonnistumisen esimerkiksi väärinymmärryksen tai huolimattomuuden takia. Myös muun muassa sääntelystä johtuvat isot toimintaympäristön muutokset ovat johdon vaikutusvallan ulkopuolella. Lopuksi myös täydellisesti kaikki riskit eliminoiva sisäisen valvonnan järjestelmä voi olla mahdoton tai kannattamaton, sillä sellaisen ylläpitäminen voi kustantaa enemmän kuin siitä saatu hyöty. (INTOSAI 2004, 12).

Sisäistä valvontaa ei voida yksinkertaistaa tiettyyn yleispätevään kaavaan tai malliin, vaan toiminta on jokaisessa organisaatiossa omanlaista, ottaen huomioon toiminnan ja olosuhteiden erityispiirteet. Sisäistä valvontaa on kuitenkin käsitteellistetty COSO-raportilla. COSO on lyhenne *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissionista*, joka on neljän yhdysvaltalaisen kirjanpitojärjestön ja IIA:n vuonna 1985 perustama yhteistyöaloite valmistelevaan ohjeistuksia väärinkäyttötapausten vastaiseen toimintaan. COSO sai vuonna 1992 valmiiksi ensimmäisen ja alkuperäisen *Internal Control–Integrated Framework* -viitekehityksensä. (COSO 2013 i, Ahokas 24).



Kuvio 3 COSO-ERM-malli (suomennos Ahokas 2012, 61)

Vuonna 2004 sisäisen valvonnan COSO-mallia täydennettiin kokonaisvaltaisen riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan *Enterprise Risk Management* eli COSO-ERM-viitekehyksellä. Alkuperäisen mallin pääidea ja niin sanottu COSO-kuutio (kuvio 2) pysyi muuten samanlaisena, mutta sitä laajennettiin riskienhallinnan osalta. Kuutioon tuli pelkän riskien arvioinnin lisäksi sen ympärille tapahtumien tunnistaminen ja riskeihin vastaaminen. Lisäksi kokonaan uutena asiana kuvioon tuli tavoitteiden asettaminen. Kuution päälle lisättiin myös strategisten tavoitteiden siivu. Nimimuutoksena vielä *valvontaympäristö* muuttui sisäiseksi toimintaympäristöksi. COSO-ERM-mallia ei kuitenkaan ole tarkoitettu tekijöidensä mukaan alkuperäisen mallin korvaajaksi, vaikka niissä on siis paljon samaa (COSO 2013, ii).

Myös vuoden 1992 COSO-viitekehystä päivitettiin vuonna 2013. Uudistuksessa haluttiin ottaa huomioon 20 vuodessa muuttunut markkinaympäristö. COSO-kuutiota tai sisäisen valvonnan määritelmää ei uudistuksessa kuitenkaan periaatteiltaan muutettu mitenkään (KPMG 2013). Merkittävin uudistus tuolloin oli 17 taustaperiaatteen tuominen virallisiksi ohjeiksi, vaikka nekin olivat hiljalleen muotoutuneet käytettäviksi jo alkuperäisen mallin kanssa. Periaatteita on annettu jokaisesta viidestä sisäisen valvonnan osasta, ja ne ovat tyypiltään selityksiä tai ohjeita. Esimerkiksi informaatioon ja kommunikaatioon liittyvät periaatteet ovat, että valvonnassa on

käytettävä oleellista tietoa ja kommunikaatiota on tehtävä sekä sisäisesti että ulkoisesti. (McNally 2013, 4–5).

Sisäinen valvonta ja sen osa-alueet ovat kätevästi käsiteltävissä kattavasti juuri COSO-kuution avulla (kuvio 2). Kuution etupuolella ovat sisäisen valvonnan eri vaiheet ja osa-alueet, joita on yhteensä viisi COSO-mallissa ja kokonaisvaltaisen riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan COSO-ERM-mallissa kahdeksan. Kuution päällä ovat organisaation tavoitteet, joita on yhteensä neljä uudemmassa viitekehyksessä. Strategiset tavoitteet ovat kaiken toiminnan yläohjenuorana, toiminnalliset tavoitteet liittyvät tuottavuuteen ja tehokkaaseen resurssien käyttämiseen, raportoinnin tavoitteet tarkoittavat luotettavaa informaatiota toiminnasta sekä lakien ja säännösten noudattaminen on itsestään selvä tavoite jokaiselle organisaatiolle. Sivupuolella kuutiossa sen sijaan ovat kaikki yrityksen toiminnan tasot: koko yritys, divisioona, liiketoimintayksikkö ja tytäryhtiö. Kuutionmuotoisella mallilla on korostettu näiden kaikkien asioiden yhteyttä toisiinsa: sisäinen valvonta liittyy organisaation tavoitteisiin, ja näitä tavoitteita ja sisäistä valvontaa on suoritettava jokaisella organisaation tasolla.

Valvontaympäristö, tai riskienhallintamallissa sisäinen toimintaympäristö, luo organisaatiolle sisäisen valvonnan ”vireen”, joka vaikuttaa siinä työskentelevien ihmisten tietoisuuteen sisäisestä valvonnasta ja kontrolleista. Käytännössä koko muu valvonnan viitekehys pohjautuu valvontaympäristöön, joka toimii sille säännönmukaisuutta luovana pohjarakenteena. On jopa esitetty, että mikäli valvontaympäristö on pystytty rakentamaan oikein, organisaatio millä tahansa muulla tasolla pystyy järjestämään COSO-mallin mukaisen valvonnan viitekehyksen kuin itsestään. Valvontaympäristön osatekijät ovat rehellisyys ja eettiset arvot, johdon filosofia ja toimintatavat, organisaatorakenne, toimintavallan ja vastuun määrittäminen, henkilöstöpolitiikka ja sen käytännöt sekä henkilöstön osaaminen. Näiden osa-alueiden yhteisvaikutuksella on koko organisaation läpäisevä vaikutus. (Pickett 2010, 258–259; COSO 2013, 4).

Riskien arvioinnilla puututaan jokaista organisaatiota uhkaaviin sisäisiin ja ulkoisiin riskeihin. Ennen riskiarviota on päätettävä organisaation tavoitteista, millä voidaan päättää, mikä on sopiva tapa hallita riski. Kyseeseen tulee dynaaminen prosessi niiden riskien tunnistamisesta ja arvioinnista, mitkä vaikuttavat tavoitteiden saavuttamiseen suhteessa hyväksyttyyn riskitoleranssiin. Tärkeää riskiarvioinnissa on ottaa huomioon myös muuttuva toimintaympäristö ja tähän muutokseen liittyvät erikoisriskit. Toimintaympäristö saattaa myös heikentää sisäisen valvonnan toimivuutta, mikä tulee ottaa huomioon. Lisäksi riskit voidaan asettaa tärkeysjärjestykseen niiden toteutumisen todennäköisyyden tai vaikutuksen perusteella. Organisaation suunnittelu- ja tulosjärjestelmissä tulee huomioida nämä riskienvastaiset

toimenpiteet. Yritysten hallintokoodia varten tehtyjä raportointijärjestelmiä varten on myös ylläpidettävä riskirekisteriä ja lopulta tarvitaan jatkuvaa riskien uudelleenarviointia. (Pickett 2010, 260–261; COSO 2013, 4).

COSO-ERM-kuutiossa on riskeihin liittyen lisätty vielä kolme erillistä kohtaa tavoitteiden asettamisesta, tapahtumien tunnistamisesta ja riskeihin vastaamisesta. Tavoitteet on luonnollisesti asetettava, ennen kuin on mahdollista arvioida, mikä niiden toteutumiseen voi vaikuttaa, kuten edellä jo mainittiin. Riskienhallintamalli varmistaa, että johdolla on prosessi, jolla se asettaa tavoitteet, jotka puolestaan ovat suhteessa organisaation strategiaan ja haluttuun riskitasoon. Tapahtumien tunnistamisessa on kyse potentiaalisten organisaatioon vaikuttavien sisäisten tai ulkoisten tapahtumien havaitsemisesta. Vaikuttavat tapahtumat voidaan luokitella riskeiksi, mahdollisuuksiksi tai molempia edustavaksi. Riskeihin vastaamisessa puolestaan henkilöstö tunnistaa ja arvioi mahdollisia toimintatapoja riskeihin, jotka voivat olla riskin välttäminen, hyväksyminen, vähentäminen tai jakaminen. Lopulta on kuitenkin johdon päätäntävällän alla, mitkä näistä toimista on sopiva valinta organisaation riskitoleranssin suhteen. (ERM 2004).

Valvontatoiminnot puolestaan ovat toimintoja, joiden tarkoituksena on toimintapolitiikkojen ja -tapojen avulla auttaa organisaation johtoa pienentämään kaikkia riskejä siitä, ettei asetettuihin tavoitteisiin päästä. Näitä valvontatoimintoja suoritetaan jokaisella organisaation tasolla, osana eri toimintaprosesseja ja teknologista ympäristöä. Valvontatoiminnot voivat itsessään olla ennaltaehkäiseviä tai sitten manuaalisia ja automaattisia toimia. Niihin voivat lukeutua erilaiset hyväksymismenettelyt, valtuutukset tai tuloksellisuusarvioinnit. Yleensä tärkein piirre näissä kontrolleissa on, että prosessin eri tehtävänkuvat on jaettu eri henkilöille, tai mikäli tämä ei ole mahdollista, johdon tulee kehittää vaihtoehtoisia valvontatoimintoja. (COSO 2013, 4). Usein valvontatoiminnoista käytetään suomeksi siis sanaa *kontrolli* ja kontrolleja testaamalla voidaan arvioida, toimiiko sisäinen valvonta tosiasiallisesti. Kontrollitestausta suorittaa niin ulkoinen kuin sisäinen tarkastus. Kontrollien arviointia puolestaan voidaan tehdä peer-to-peer-testauksena, itsearviointina tai controllerin tekemänä jatkuvana poikkeamien raportointina, joskin nämä arviointimenettelyt eivät ole niin objektiivisia kuin sisäisen tai ulkoisen tarkastuksen suorittamat testaukset. (Ahokas 2012, 77).

Informaatiolla ja kommunikaatiolla puolestaan huolehditaan siitä, että asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittu sisäisen valvonnan vastuunjako toimii. Oleellinen sisäinen ja ulkoinen informaatio on tunnistettava, tallennettava ja kommunikoituva edelleen niille toimijoille, joiden vastuualueelle tieto kuuluu, jotta he voivat toimia velvollisuuksiensa mukaisesti. Tällaiseen informaatioon lukeutuu taloudellinen sekä sääntöjen ja lakien mukaisuuteen liittyvä tieto. Tiedon

on lisäksi kuljettava organisaatiossa sekä ylös että alas, ja johdon tulee kommunikaation avulla tehtävä selväksi sisäisen valvonnan tärkeys ja jokaisen oma vastuualue. Ulkoisessa kommunikaatiossa varmistetaan, että muut ryhmät, kuten asiakkaat, sääntelijät ja omistajat saavat odottamansa tiedon, mutta toisaalta huolehditaan myös siitä, että heiltä saadaan haluttu tieto sisään. (Pickett 2010, 261, COSO 2013, 5).

Viimeinen COSO-mallin osa-alue on seuranta. Seurannassa varmistetaan koko ajan käynnissä olevilla arvioinnilla, yksittäisillä arvioinneilla tai näiden yhdistelmällä, että kaikki muut sisäisen valvonnan osat ovat paikallaan ja toimivat. Jatkuva seuranta tehdään osana muita toimintaprosesseja, esimerkiksi tavallisilla valvonta- tai esimiestoimilla. Sen sijaan erillisinä seurantoina suoritettujen arviointien määrä ja laajuus riippuvat näistä koko ajan käynnissä olevien arviointien toimivuudesta sekä riskiarviosta. Erilliset arvionnit ovat yleensä arvioitavasta toiminnosta vastuussa olevan henkilön itsearviointeja, joihin tarve on kummunnut esimerkiksi organisaatiomuutoksesta. Myös sisäinen tarkastus on tässä mielessä seurantaan vastaavan arviointilausunnon antamista sisäisen valvonnan tasosta. Seurannassa tehtyjä havaintoja tulee verrata säännöksien, standardien tai johdon asettamiin kriteereihin, ja puutteet tulee viestittää ylöspäin johdolle tai hallitukselle. (Holopainen 2006, 57; COSO 2013, 5).

Jatkuvassa seurannassa johto määrittää eri prosesseissa olevat kontrollipisteet ja tunnistaa niihin liittyvät tavoitteet sekä varmistuskeinot. Tätä varten luodaan automaattisia testauksia, joilla nähdään, onko esimerkiksi jokin liiketoimi hylätty suhteessa näihin tavoitteisiin ja keinoihin. Jos jokin liiketoimi on hylätty, tämä tapaus tutkitaan ja tehdään sen perusteella korjaus. Jos liiketoimessa ei ollut mitään vikaa, korjataan virheellisen esiintymän aiheuttanut jatkuvan seurannan kontrolliheikkous, tai jos vikaa löytyi, tehdään korjaus liiketoimessa. (Coderre 2005, 9). Yleensä jatkuvaan seurantaan liittyvä ongelma on, että tehokkaan järjestelmän luominen monimutkaisiin teknologiainfrastruktuureihin on vaikeaa (Lombardi, Vasarhelyi & Verver 2014, 83).

Sisäiseen valvontaan liittyy läheisesti myös käsite *riskienhallinta*. Kyseessä on jokaisen organisaation yksi selkeistä perustehtävistä. Riskienhallinta on määritelty IIA:n kansainvälisissä ammattistandardeissa prosessiksi, ”jonka avulla tunnistetaan, arvioidaan, hallitaan ja valvotaan mahdollisia tapahtumia tai tilanteita sekä luodaan kohtuullinen varmuus organisaation tavoitteiden saavuttamiselle” (IIA 2016, 36). Tämä määritelmä ei edes eroa hirveästi aiemmin käsitellystä sisäisen valvonnan määritelmästä. Valtiovarainministeriö puolestaan määrittelee riskienhallintapolitiikassaan riskienhallinnan koordinoituksi toiminnaksi, jolla organisaatiota johdetaan ja ohjataan riskien osalta. Riski itsessään on epävarmuustekijä, joka vaikuttaa

organisaation asettamiin tavoitteisiin odotetusta poikkeavalla tavalla. Valtiovarainministeriön riskienhallintapolitiikassa riskit jaetaan strategisiin, operatiivisiin, taloudellisiin riskeihin sekä vahinkoriskeihin. (Rousku 2017, 11; 22).

Riskejä ja riskienhallintaa voidaan selventää seuraavalla riskiyhtälöllä (Holopainen 2006, 36):

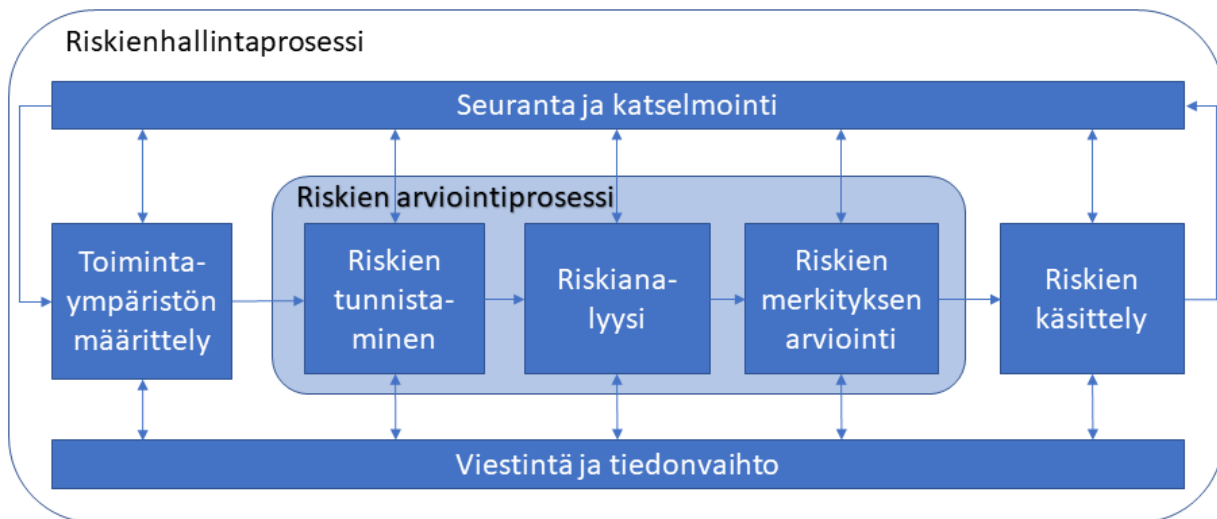
$$R = t \times v$$

$$R \times rh = r$$

Kaavassa kokonaisriski R muodostuu todennäköisyydestä t ja vakavuudesta v . Lopullisen eli halutun riskitason r muodostaa puolestaan aikaisempi kokonaisriski ja riskienhallintamenettelyt ja -toimenpiteet rh . Riskienhallintamenettelyinä voidaan käyttää riskien jakamista, välttämistä tai hyväksymistä. Lopullinen riskitaso on tässä hallitussa menetelmässä hyväksytty jäännösriski, jota kutsutaan yhteensä koko organisaation tasolla *appetiteksi* ja yksittäisen tavoitteen kohdalla *toleranceksi*.

Halutun riskitason lisäksi myös riskienhallinnan taso pitää valita organisaatiolle sopivaksi. Koska riskienhallinnan on luotava lisäarvoa organisaatiokokonaisuudelle, pitää siihen sisältyvien riskienhallintatoimenpiteiden kustannukset olla mitattavissa. Pääsääntö yleensä tietenkin on, että mitä enemmän halutaan seurata ja nähdä riskejä, sitä suuremmat riskienhallinnan kustannukset ovat. Hallintatoimenpiteet voivat sisältää muun muassa toiminnasta kokonaan pitäytyminen, riskien pienentäminen vaikuttamalla niiden lähteeseen tai todennäköisyyteen. Toimenpiteissä pitää ottaa huomioon, että ne saattavat estää myös positiivisten tulosten toteutumista. (Rousku 14–15).

Riskienhallintaa käsittelee myös vuonna 2009 käyttöön otettu kansainvälisen standardoimisjärjestön standardi ISO 31000, joka on muun muassa valtiovarainministeriön riskienhallinnan perusteena. Myös IIA:n käytännön toteuttamisohjeen 2120 mukaan tätä ISO-standardia voidaan käyttää COSO-mallin ohella avuksi arvioimaan riskienhallinnan riittävyyttä. ISO 31000:n mukainen riskienhallinta muodostuu viisivaiheisesta prosessista. Nämä vaiheet ovat toimintaympäristön määrittely, riskien tunnistaminen, riskianalyysi, riskien merkityksen arviointi ja lopulta riskien käsittely. Riskienhallintaprosessissa (kuvio 3) lisäksi suoritetaan seurantaa ja katselmointia sekä viestintää ja tiedonvaihtoa jokaisessa näistä vaiheista. (Rousku 2017, 18).



Kuvio 4 ISO 31000 -standardin mukainen riskienhallintaprosessi (Rousku 2017, 19)

ISO 31000 -riskienhallintaprosessin ensimmäisessä vaiheessa eli toimintaympäristön määrittelyssä huomioidaan syy- ja seuraussuhteet ja niiden mittaamistavat, todennäköisyyteen liittyvät reunaehdot, käytettävä riskitaso, riskien käsitteleminen sekä mahdolliset riskiyhdistelmät ja niiden huomioiminen. Riskien tunnistamisen vaiheessa puolestaan tunnistetaan tavoitteiden saavuttamista estävät tai viivästyttävät tekijät, ja tehdään niistä kattava luettelo. Tässä vaiheessa on tunnistettava myös riskit, jotka aiheuttavat mahdollisuuksien menettämisen saavuttaa tuloksellisempi toiminta. Riskit voidaan jakaa esimerkiksi strategisiin, operatiivisiin, taloudellisiin riskeihin ja vahinkoriskeihin. Seuraavassa riskianalyysin vaiheessa helpotetaan myöhempää päätöksentekoa analysoimalla riskit joko kvantitatiivisesti tai kvalitatiivisesti. Riskianalyysissä riskit luokitellaan niiden todennäköisyyden ja vaikutuksen mukaan esimerkiksi neliportaisella *epätodennäköinen–lähes varma-* ja *vähäinen–kriittinen*-asteikoilla, ja muodostetaan käsitys riskin ottamisen seurauksista. Riskien merkityksen arvioinnin vaiheessa tämän jälkeen riskien tärkeysjärjestys ja merkittävyys: osa riskeistä voidaan joutua arvioimaan uudelleen tai jotkut riskit ovat niin vähäpätöisiä, ettei niitä tarvitse käsitellä. Merkityksen arvioinnissa voidaan jälleen käyttää näkemystä siitä, kuinka kriittinen tai siedettävä riski on, mutta on otettava huomioon myös aikaperspektiivi, psykologiset ja inhimilliset vaikutukset sekä riskien kerrannaisvaikutukseen johtavat riippuvuudet. (Rousku 2017, 19–26).

Edellä mainitut neljä ISO 31000 -vaihetta muodostivat riskien arviointiprosessin kokonaisuuden ja sitä ennen tehdyn toimintaympäristön määrittelyn. Viimeiseksi vaiheeksi mallissa jää riskien käsittely. Tällöin määritellään riskeihin liittyville toimintapiteille vastuulliset henkilöt, jotka yleensä ovat tekijä ja valvoja. Käsittelytavat voivat olla muun muassa torjuminen, riskin ottaminen, jakaminen, riskin syyn poistaminen tai toteutumisen todennäköisyyteen vaikuttaminen.

Tärkeää on ottaa huomioon myös käsittelyn jälkeen jäävä jäännösriski tai käsittelyssä mahdollisesti syntyvät uudet riskit. Riskien käsittelyä varten tulee myös päättää tavoiteaikataulu ja prosessia pitää seurata ja suorittaa päätteeksi raportointi. Tätä ja koko aiempaa ISO 31000 -riskienhallintaprosessia yhdistää joka vaiheessa tehtävä seuranta ja katselmointi sekä viestintä ja tiedonvaihto. Seurannalla ja katselmoinnilla taataan, että riskienhallintamenettelyt toimivat tehokkaasti. Tämä voidaan suorittaa valvonnalla tai tarkastuksilla, joilla tulee olla myös selkeät vastuuhenkilöt ja koko riskienhallintaprosessi tulee olla jälkikäteen todennettavissa dokumentaation avulla. Viestintä ja tiedonvaihto ovat puolestaan tärkeää jokaisessa vaiheessa, jotta voidaan taata jokaisen riskienhallintaprosessista vastuullisen henkilön saavan kaiken olennaisen tiedon riskeistä, riskien käsittelystä ja valvonnasta. (Rousku 2017, 26–28).

Riskienhallinnan keskeinen liittymäkohta sisäiseen tarkastukseen on siinä, että sisäinen tarkastus on nykyisin aina riskilähtöistä. Sisäisen tarkastuksen toimintoa perustettaessa ja sen vuosisuunnitelmia tehtäessä on otettava huomioon organisaation merkittävimmät riskit ja kohdistettava tarkastukset niiden aihealueelle. Jokaisen organisaation tavoitteena yleensä on toiminnan jatkuvuus, joten sitä uhkaavat riskit ovat tietenkin kaikkein merkittävimpiä myös tarkastuksen kannalta. Sisäinen tarkastus arvioikin ja varmentaa riskienhallintajärjestelmän toimivuutta ylimmälle johdolle. Sisäinen tarkastus ei kuitenkaan IIA:n ohjeiden mukaan voi olla toteuttamassa riskienhallintaa vastuullisena toimijana, mutta tiettyjen varovaisuusehtojen kanssa se voi koordinoida kylläkin riskienhallintaprosessia, mikäli tähän ei ole organisaatiossa esittänyt muuta toimijaa. (Holopainen 2006, 34).

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on kansainvälisten ammattistandardien mukaan arvioida organisaation riskienhallinnan tuloksellisuutta ja riskienhallinnan kehittämistä. Tähän pyritään sisäisen tarkastajan arviolla siitä, ovatko organisaation tavoitteet linjassa sen toiminta-ajatuksen kanssa, onko keskeiset riskit tunnistettu ja otettu huomioon, onko riskienhallinnassa otettu käyttöön haluttua riskitasoa vastaavat toimet riskien hallitsemiseksi sekä kerätäänkö ja raportoidaanko tieto riskeistä ajantasaisesti siten, että muu organisaatio voivat suoriutua velvollisuuksistaan. (IIA 2016, 20).

Kuntasektorilla sisäinen valvonta on jo pitkään kuulunut kuntajohtamiseen, ja vuodesta 1977 kuntalakiin on sisältynyt vaatimus siitä, että tilintarkastaja tarkastaa, onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Uudessa kuntalaissa (410/2015) on otettu sisäinen valvonta ja sen vastuut aiempaa laajemmin huomioon: 14 §:ssä todetaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista päättämisen olevan kunnanvaltuuston tehtävä, ja niiden järjestäminen kuuluu kunnanhallitukselle 39 §:n mukaan. Lisäksi 90 §:ssä todetaan, että jokaisen kunnan

hallintosäännössä tulee antaa määräykset sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. 115 §:n mukaan toimintakertomuksessa tulee antaa ”tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä”. Useassa kaupungissa on tämän lisäksi hyväksytty tarkempi sisäisen valvonnan ohje, jossa on tarkemmin päätetty sisäisen valvonnan järjestämisestä, vastuista ja valvontatoimenpiteistä. Loppukädessä viranhaltijapuolella sisäistä valvontaa johtaa kaupunginjohtaja, jota voi järjestelmän toimivuuden varmentamisessa auttaa sisäinen tarkastus. Kaupunginjohtajan alapuolella sisäisestä valvonnasta ovat vastuussa apulaiskaupunginjohtajat tai muut toimialojen vastaavat johtajat, mutta lopulta jossain määrin sisäistä valvontaa suorittavat kaikki esimiehet alempanakin organisaatiotasolla. Luottamushenkilöpuolella sen sijaan kaupunginhallitus vastaa koko kaupungin sisäisen valvonnan kehittämisestä ja lautakunnat vastaavat raportoinnista ja toiminnan arvioimisesta. Lautakuntien ja kaupunginhallituksen jäsenet voivat toteuttaa sisäistä valvontaa laajalla tiedonsaantioikeudellaan (Holopainen 2006, 146).

Julkissektorin sisäiseen valvontaan liittyen on vielä hyvä mainita *International Organization of Supreme Audit Institutions* eli INTOSAI:n aihetta käsittelevä ohjeistus. INTOSAI on kansallisten ylinten tarkastuselinten yhteistyöjärjestö, johon kuuluu 193 instituutiota eri maista. Suomesta jäsenenä siinä on siis Valtiontalouden tarkastusvirasto. INTOSAI:n ohjeet 9100–9199 liittyvät sisäiseen valvontaan, mutta pääperiaatteet on selostettu kattavasti jo ohjeessa 9100. Ohjeessa käytetään sisäisestä valvonnasta samoja viittä osa-aluetta ja kuutiokuviota kuin aiemmin tässä luvussa käsitellyssä COSO-mallissa. (INTOSAI 2004, 13–16).

2.5 Sisäinen tarkastus

Sisäinen tarkastus on toiminto, jolla tarjotaan ”itsenäistä, riippumatonta, lisäarvoa tuottavaa ja organisaation toimintaa parantavaa arviointi-, varmistus- ja konsultointitoimintaa”. Tämän toiminnan tarkoituksena on siis auttaa organisaatiota saavuttamaan sille asetetut tavoitteet parantamalla ja arvioimalla johtamis-, hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessien tuloksellisuutta objektiivisesti. (IIA 2016, 35).

Nämä organisaation tavoitteet, joiden toteutumisesta sisäinen tarkastus edistää, ovat yleensä omistajien sille asettamia. Toimintakentässä on otettava huomioon kuitenkin myös julkisen ja kolmannen sektorin organisaatiot, joten sitä suuremmalla syyllä tavoitteet voivat olla myös muita kuin taloudellisia, kuten yhteiskunnallisia tai toiminnallisia. Organisaation johtajat ovat vastuussa näiden tavoitteiden toteutumisesta ja he voivat turvautua oman riskinkanto-, valvonta- ja

johtamisvastuunsa toteuttamisessa sisäiseen tarkastukseen, etenkin koska nykyaikaiset riskienhallinta-, valvonta- ja johtamisprosessit ovat kehittyneet vaativiksi. Hallituksen vastuulla puolestaan on katsoa, että nämä valvontajärjestelmät ovat olemassa hallituksen valitseman strategian toteuttamiseksi. (Holopainen 2006, 15–16).

Nykyaikainen sisäisen tarkastus kehittyi vuonna 1941, jolloin myös kansainvälinen sisäisten tarkastajien ammattijärjestö IIA perustettiin. Tähän aikaan sisäisten tarkastajien tai *sisäisten tilintarkastajien* tehtävänä oli löytää väärinkäytöksiä yksittäisistä liiketapahtumista, kassasta ja varastoista. Tässä kehitysvaiheessa perustettiin vuonna 1956 Suomessa myös Sisäiset tilintarkastajat ry, jonka nimi muutettiin Sisäiset tarkastajat ry:ksi vuonna 1977. (Holopainen 2006, 20).

Adamsin mukaan (1994, 8–11) tutkijat ovat pitäneet sisäistä tarkastusta ”hierarkiassa alempana” olevana lisänä ulkoisen tarkastuksen suorittamalle funktiolle. Erona tässäkin kuitenkin on ollut se, että johto vastaa suoraan sisäisen tarkastuksen kustannuksista. Johdon on järkevää toteuttaa tämä kustannus silloin, mikäli siitä saatu hyöty tähän kustannukseen nähden on isompi kuin pelkästä ulkoisesta tarkastuksesta saatu hyöty. Tämä hyöty muodostuu yleensä sisäisten tarkastajien erityisestä osaamisesta tietyllä toimialalla tai toimintotarkastuksissa. Sisäisen tarkastuksen itsenäisempi rooli suhteessa johtoon puolestaan perustuu vuonna 1977 Yhdysvalloissa hyväksyttyyn *Foreign Corrupt Practices Actiin*, jossa painotettiin sisäisen tarkastuksen asemaa sisäisen raportoinnin oikeellisuuden varmistamisessa.

Alisteisuudesta ulkoiselle tilintarkastukselle on kuitenkin siis pyritty eroon jo 1970-luvulta lähtien. Sisäisen tarkastuksen toimenkuva muuttui jo silloin laajemmaksi kuin tilintarkastajan, kun mukaan tuli kontrollien ja prosessien tarkastukset parannusehdotuksineen ja tehokkuusarviointineen. Myöhemmin 1990-luvulla sisäinen tarkastus muuttui riskiperusteiseksi, alkoi arvioida valvontaa ja riskienhallintaa sekä edisti organisaation tavoitteiden saavuttamista, eli sisäisen tarkastuksen tuottama lisäarvo lisääntyi merkittävästi. Viimeisimpänä kehitysvaiheena sisäiseen tarkastukseen on tullut hyvän hallintotavan ja hallintokoodien vaatimukset sekä myös yhteiskunnalliset tai eettiset asiat. Samalla sisäiset tarkastajat ovat erikoistuneet yhä erilaisemmille ja laajemmille toiminta-alueille. (Holopainen 2006, 21).

Holopaisen (2006, 65) mukaan nykyaikaisen sisäisen tarkastuksen tunnusmerkkejä ovat:

- Riskilähtöisyys
- Hallituksen työkalu ja johdon kumppani
- Reaaliaikaisesti mukana merkittävässä hankkeissa

- Organisaation koko toiminnan kattavat arvioinnit
- Konsultointi osana työtä
- Keskittyminen merkittäviin riskeihin ja kokonaisvaltaiseen riskienhallintaan
- Itsearviointien hyväksikäyttö
- IT-tuntemus ja IT:n hyväksikäyttö tarkastuksissa

Arvioidessaan eri toimintoja, sisäinen tarkastus käyttää apunaan erilaisia arviointiperusteita. Riskienhallintaa ja sisäistä valvontaa arvioidessaan sisäinen tarkastus käyttää apunaan etenkin edellisessä luvussa käsiteltyä COSO-ERM-viitekehystä. Sisäinen tarkastus ei itse vastaa sisäisestä valvonnasta tai sen perustamisesta, vaan se ainoastaan arvioi sen toimivuutta ja raportoi asiasta johdolle. Sisäiseen valvontaan liittyen sisäinen tarkastus arvioi taloudellisen ja toiminnallisen raportoinnin oikeellisuutta, keinoja joilla voidaan turvata ja todentaa olemassa olevat varat, lakien- ja suunnitelmienmukaisuutta varmistavia järjestelmiä, resurssien käytön tehokkuutta ja taloudellisuutta sekä sitä, vastaavatko organisaation tulokset asetettuja päämääriä. Sisäisen tarkastus voi tehdä yhteistyötä näiden arvioimisessa muidenkin tahojen, kuten controllerin, lakiosaston ja muiden asiantuntijoiden kanssa. Suhteessa ulkoiseen tarkastukseen, sisäisellä tarkastuksella on paremmat lähtökohdat arvioida sisäistä valvontajärjestelmää paremman organisaatietietämyksen ansiosta. (Holopainen 2006, 61; Ahokas 2012, 78).

Edellä kuvattu toiminta on sisäisen tarkastuksen tuottamaa tavallista arviointi- ja varmistuspalvelua. Sisäinen tarkastus voi tämän lisäksi tuottaa konsultointipalvelua, josta myös säädellään kansainvälisissä ammattistandardeissa. Niillä tarkoitetaan neuvontaa, itsearviointin ohjausta ja koulutusta, joiden tehtäväkuva ja laajuus on sovittu asiakkaan kanssa etukäteen. Näidenkin palveluiden tehtävänä on tuottaa organisaatiolle lisäarvoa ja parantaa riskienhallinta-, johtamis- ja hallinto-, sekä valvontaprosesseja. Konsultointipalveluissa kuitenkin päätöksentekovastuu ei saa olla sisäisellä tarkastuksella, vaan sen tulee olla asiakkaalla tai johdolla. (IIA 2016, 33).

Sisäisen tarkastuksen tarkastusprosessin tulee noudattaa vaihteellisuutta ja järjestelmällisyyttä. Kaupunkiorganisaatioiden sisäisen tarkastuksen yksiköt suunnittelevat yleensä kaupunginjohtajan vahvistaman vuosisuunnitelman, joka on perustunut riskikartoitukseen ja muihin keskeisiin, ajankohtaisiin asioihin. Vuosisuunnitelma sisältää alustavasti kaikki yksittäiset tarkastukset, joille on siis pitänyt päättää tarkastuskohde, rajaukset, ajankohta ja vastuullinen tarkastaja. Tarkastusta aloittaessa sisäinen tarkastaja valitsee tarkemmin asianmukaiset tarkastusmenetelmät, joihin yleensä kuuluu poikkeamien, virheiden tai epäsäännöllisyyksien löytäminen analyttisin menetelmin. Muuta tarkastusaineistoa voivat olla dokumentit, omat havainnot tai

tarkastuskohteesta saadut haastattelut. Lopuksi arkistoidaan työpaperit ja tehdään raportti tarkastuksen tuloksista. Tuloksista keskustellaan tarkastuskohteen kanssa ennen raportin viimeistelyä, ja tarkastuskohde ottaa kantaa havaintoihin sekä mahdollisiin toimenpidesuosituksiin. Tämän jälkeen sisäinen tarkastus seuraa toimenpidesuosituksien toteutumista ja muita tarkastuskohteen tekemiä aiheeseen liittyviä toimia, joiden toteuttaminen on tarkastuskohteen vastuulla. (Holopainen 2006, 153–156).

Sisäinen tarkastus on mahdollista järjestää kuitenkin useammalla eri tavalla. Yleisin tapa on tietenkin järjestää sisäinen tarkastus omana toimintona organisaation sisällä palkkaamalla henkilöstä tätä tarkoitusta varten. Toinen vaihtoehto on kokonaan ulkopuolelta ostettu sisäisen tarkastuksen palvelu. Kolmas puolestaan on yhdistelmä näistä, eli osittain itse tuotettu ja osittain ulkopuolelta ostettu sisäinen tarkastus. Tällainen yhdistelmä on yleensä siten järjestetty, että organisaatiolla itsellään on sisäinen tarkastaja tai tarkastuspäällikkö, jotka vastaavat kokonaisuudesta muuten, mutta ulkopuolelta ostetaan erityisasiantuntemusta vaativien tarkastuksien tekijöitä tai muuten paikataan henkilöstöresurssien vajetta. Lisäksi on vielä mahdollista toteuttaa sisäinen tarkastus jonkin toisen organisaation kanssa yhdessä. Kaikissa näissä järjestämismuodoissa loppukädessä vastuu sisäisestä tarkastuksesta on kuitenkin organisaation johdolla, eikä ostopalveluiden tekijällä. Ulkoistettuja sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavat esimerkiksi suuret tilintarkastusyhtiöt. (Rönkkö 2015, 9–10).

Suomessa kuntalaki ei sääntele, onko kunnan järjestettävä sisäinen tarkastus. Mikäli sisäinen tarkastus on järjestetty, järjestämismuodosta riippumatta operatiivinen vastuu kuuluu kunnanhallitukselle, kunnanjohtajalle ja muulle kuntaorganisaation johdolle. Vuonna 2012 yli 10000 asukkaan kunnista 45,6 % järjesti sisäisen tarkastuksen. Kunnista 33 % tuotti sen omana toimintana, 7 % ulkoisella palveluntarjoajalla, 2 % kuntien välisellä yhteistoiminnalla, 4 % osittain ulkoistetulla palvelulla ja siis 54 % jätti sisäisen tarkastuksen kokonaan järjestämättä. Ottaen huomioon vain yli 50000 asukkaan kunnat, niissä 90 % järjesti sisäisen tarkastuksen omalla toiminnolla, 5 % ulkoisella palveluntarjoajalla, 5 % osittain ulkoistetulla palvelulla. Suuremmista kunnista yksikään ei jättänyt sisäistä tarkastusta kokonaan järjestämättä. (Rönkkö 2015, 15–16).

Koska sisäinen tarkastus on ollut jo pitkään kokonainen ammattikunta, on sille ollut tarpeellista muodostaa selkeät ammatilliset käytännöt ja selvittää parhaiten toimivat toimintatavat. Yksi ammattimaisuuden lähtökohta on, kuinka hyvin sisäinen tarkastaja voi toteuttaa tarkastuksia järjestelmällisesti ja säännönmukaisesti (Pickett 2010, 315). Tämän tarpeen johdosta IIA on muodostanut sisäisen tarkastuksen ammattistandardit ja muut ohjeet. Ammattistandardeissa on olemassa kaksi pääluokkaa, jotka ovat toteutustapa- ja ominaisuusstandardit.

Ominaisuusstandardeissa on määritetty sisäisen tarkastuksen tarkoitus, toimivalta ja vastuu. Toimivalta säädetään jokaisessa organisaatiossa erikseen toimintaohjeella. Tämän lisäksi niissä määritetään sisäisen tarkastuksen riippumattomuus, objektiivisuus sekä tarvittava ammattitaito. Ominaisuusstandardeihin kuuluu myös huolehtiminen laadunvarmistus- ja kehittämisohjelmasta. Tätä suoritetaan jatkuvalla seurannalla ja itsearvioinneilla, mutta standardeissa on myös vaatimus ulkopuolisen arvioijan tekemästä ulkoisesta arvioinnista vähintään kerran viidessä vuodessa. (IIA 2016, 5–13).

Ammattistandardien lisäksi sisäisen tarkastuksen ammattinormistoon velvoittaviin ohjeisiin kuuluvat lisäksi pääperiaatteet, määritelmä ja eettiset säännöt. Sisäisen tarkastuksen määritelmä on käsitelty jo aiemmin tässä luvussa. Eettisiin sääntöihin kuuluvat rehellisyys, objektiivisuus, luottamus ja ammattitaito. Pääperiaatteet liittyvät sisäisen tarkastuksen tehtäviin ja ammatillisiin vaatimuksiin, kuten riskiperusteiseen tulevaisuuteen katsovaan ja organisaatiota kehittävä toimintaan ja rehellisyyteen sekä hyvään kommunikaatioon. Suositeltuihin, ei siis velvoittaviin, ohjeisiin kuuluvat sen sijaan soveltamisohjeet ja täydentävät ohjeet. Soveltamisohjeissa on jokaisesta standardista tarkemmat käytännön toteuttamista koskevat lisäohjeet. Täydentävissä ohjeissa on myös useita toiminnan suunnittelussa avustavia teoksia esimerkiksi IT-tarkastuksista tai hallituksen kanssa kommunikoinnista. (IIA North America 2017a).

Sisäisten tarkastajien ammattitaitoon liittyen on vielä hyvä mainita IIA:n tarjoamat ammattitutkinnot. Ammattitutkintoja on yhteensä kuusi, joista yleisin ja kattavin on sisäisen tarkastuksen koko ammatin kattava CIA- eli *certified internal auditor* -tutkinto. Muut tutkinnot liittyvät erityiskysymyksiin, kuten itsearviointiin, julkishallinnon sisäiseen tarkastukseen, rahoitus- ja vakuutusalaan, riskienhallintaan ja tarkastustoiminnan johtamiseen. Suomessa ainoastaan edellä mainittu CIA- ja itsearvioinnin CCSA-tutkinnot ovat yleisesti suoritettuja. CIA-tutkintoja on suoritettu Suomessa yhteensä 159 ja CCSA-tutkintoja 50. Esimerkiksi julkishallinnon CGAP-tutkinto on suoritettu maassa ainoastaan neljä kertaa. Muun kuin IIA:n tarjoamista alaan liittyvistä ammattitutkinnoista tunnettu on IT-alan tarkastusjärjestön ISACA:n tarjoama CISA-tutkinto. (Holopainen 2006, 101; IIA Finland 2017b).

3 SISÄISEN TARKASTUKSEN TULOKSELLISUUS

Tämän luvun tarkoituksena on käsitellä kirjallisuuden ja aiemman tutkimuksen perusteella tarkemmin, miten tuloksellisuutta voidaan soveltaa sisäisen tarkastuksen toiminnassa. Tämä liittyy tutkielman toiseen tutkimuskysymykseen: ”miten tuloksellisuutta, vaikuttavuutta ja erilaisia mittareita voidaan tarkastella ja soveltaa seurannassa?” Tarkastelen siis lisäksi, voidaanko näitä tuloksellisuustapoja soveltaa kuinka laajasti myös seurannassa. Tutkielman luvussa 2.2 on aiemmin tehty lyhyt yleisesitelmä itse tuloksellisuus-käsitteestä.

3.1 Laatu ja lisäarvo

Tuloksellisuuteen kietoutuvat myös sisäisen tarkastuksen standardeissa ja kirjallisuudessa esiintyvät käsitteet *laatu* ja *lisäarvo*. Laadukkaat prosessit voivat kasvattaa tuloksellisuutta ja lisäarvoa, sekä vastaavasti tuloksellisuuden kasvattaminen puolestaan voi nostaa laatua. Yhdessä nämä kaikki auttavat organisaation päällimmäistä tarkoitusta eli sille asetettujen tavoitteiden saavuttamista. (Pitt 2014, 13).

Laatu on jokaiselle organisaatiolle omanlainen ja täten suhteellinen käsite. Laatua voidaan arvioida ainoastaan vertailemalla kahta suoritetta keskenään tai vaihtoehtoisesti yhtä suoritetta tiettyihin hyväksyttyihin standardeihin. Tästäkin huolimatta eri organisaatioilla voi olla erilaisia painotuksia tai arvostuksia, joten tietty subjektiivisuus jää laadun arvioimiseen joka tapauksessa. Sisäisen tarkastuksen tulisi lisäksi miettiä laatua kahdella eri tasolla: sekä omassa toiminnassaan ja palveluissaan, mutta toisaalta myös koko organisaation kannalta. (Pitt 2014, 13–14).

Yleisiksi sisäisen tarkastuksen laadun tunnusmerkeiksi voidaan kuitenkin laskea muun muassa seuraavia asioita (Pickett 2010, 459–460):

- Toimialan tunteminen
- Ongelmien ennakointi ja niiden ratkaisu
- Sidosryhmien mielipiteiden selvittäminen
- Riskien tunnistaminen, arviointi ja hallinta
- Maineesta huolehtiminen
- Keskittyminen arvon tuottamiseen

- Laatustandardien noudattamisen arviointiin on oma malli
- Tehokkaat ja vaikuttavat prosessit
- Oikein tekemisen ja kehittymisen kulttuurin muodostaminen

Laadun johtamiseen on olemassa tunnettu *Total Quality Management* (TQM) -malli, jonka tarkoituksena on tarjota strategioita laadun parantamiseen. Ajattelumallin idea tiivistetysti on parantaa organisaation sisäisten ja ulkoisten viiteryhmiä kommunikaatiota ja panostaa koulutukseen, kehittymiseen, onnistumisen mittaamiseen, projektijohtamiseen ja organisaatorakenteeseen. On olemassa myös muita laadun viitekehyksiä, kuten japanilainen kaizen-ajattelu, jossa laadun parantamisen katsotaan lähtevän alhaalta ylös, sekä ISO 9000 -standardi, jonka mukaan kaikki prosessit on dokumentoitava standardin mukaisesti ja seurattava niiden toteutumista. (Pitt 2014, 15–18).

Pickettin (2010, 460–463) mukaan sisäisen tarkastuksen laatua arvioitaessa ei keskeistä ole seurata pelkästään loppusuoritetta, vaan tärkeämpää on juurruttaa toimintaan laatuajattelu alusta loppuun asti. Esimerkiksi huonoa tarkastusraporttia ei tulisi pitää pelkästään jonkin yksittäisen tarkastajan huonona työnä ja nimetä häntä syypääksi, vaan asiasta tehdään oppimisprosessi, jossa johto pyrkii etsimään taustalla vaikuttaneita syitä. Syynä heikkouksiin voivat olla muun muassa huonot toimintapolitiikat ja -prosessit. Tarkastuspäällikkö lisäksi on vastuussa laadun arvioimisesta ja kehittämisestä, ja tämän tai tarkastustiimin johtajan pitää olla jatkuvasti tarkastuksen kuluessa yksittäisen tarkastajan saavutettavissa.

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien standardi 1300 käsittelee laadunvalvontaa. Sen mukaan sisäisen tarkastuksen yksikön tulee kehittää laadunvalvonta- ja kehittämisohjelma, joka perustuu sisäiseen arviointiin ja ulkoiseen arviointiin. Sisäiseen arviointiin kuuluvat jatkuva seuranta ja itsearviointi, kun taas pätevän organisaation ulkopuolisen arvioijan suorittama arviointi tulee tehdä vähintään kerran viidessä vuodessa. (IIA 2016, 12–15).

Tämän standardin mukainen sisäinen jatkuva seuranta on myös tarkastusjohtajan vastuulla, ja siihen kuuluu tavallisia sisäisen tarkastuksen johtamiseen kuuluvia menettelyjä, jotka on räätälöity organisaatiokohtaisesti. Näitä ovat työn valvonta, työpapereiden hyväksyminen ja yksittäisten tarkastussuunnitelmien heikkouksiin puuttuminen. Sen sijaan sisäisiin säännöllisesti toistuviin arviointeihin lukeutuvat esimerkiksi sidosryhmien haastattelut, tutkimukset, tarkastajien itsearvioinnit tai kokeneempien CIA-tutkinnon suorittaneiden tarkastajien tekemät arvioinnit. (Holopainen 2006, 121–122; IIA North America 2017b).

Ulkoiset laatuarvioinnit tehdään lähtökohtaisesti hallitukselle tai sitä vastaavalle elimelle. Tämä tulee standardien mukaan tehdä siis vähintään kerran viidessä vuodessa ulkopuolisen arvioijan tai arviointiryhmän toimesta. Ulkoisesta arvioinnista tulee tehdä raportti, jossa otetaan kantaa vähintään ammattistandardien noudattamiseen, johdon odotuksien vastaamiseen sekä mahdollisiin parannusehdotuksiin. (Holopainen 2006, 122–123)

IIA on julkaissut lisäksi *Quality Assessment Manual* -oppaan sisäisten ja ulkoisten arviointien suunnittelemiseen ja suorittamiseen. Oppaassa pääasiassa neuvotaan, miten arviointiprosessi tulee tehdä ja mitä asioita siinä arvioidaan, antamatta kuitenkaan sen tarkempia laatumittareita (IIA North America 2017b). IIA myös palkitsee sisäisen tarkastuksen yksiköitä *Recognition of Commitment* (ROC) -laatupalkinnolla, jonka myöntämisperusteisiin kuuluvat CIA-tutkinnon suorittaneiden tarkastajien osuus, tarkastajien koulutustuntien määrä ja yksikön aloitekyky sisäisen valvonnan kehittämiseen.

Toinen tuloksellisuuteen ja laatuun liittyvä käsite eli arvo tai lisäarvo on myös jokaiselle organisaatiolle subjektiivinen käsite, kuten laatukin. Arvo on se suorite tai vaikutus, mikä saadaan, kun on käytetty rahaa kyseessä olevaan toimintaan. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa lisäarvon tuottamiseksi on määritelty objektiivisen ja merkityksellisen arvioinnin tekeminen sekä johtamis-, hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessien tuloksellisuuden ja tehokkuuden edistäminen. Lisäarvoa pystytään toteuttamaan ja varmistamaan etenkin sisäisen tarkastuksen seurannalla ja tarkastuskohteille annetuilla toimenpidesuosituksilla. Vaikutuksia ja lisäarvoa arvioidaan asiakaspalautteella, loppukeskusteluilla ja laadunvarmistuskeskustelulla. (Holopainen 2006, 113–114; IIA 2016, 31).

3.2 Benchmarking

Benchmarking eli vertailukehittäminen liittyy myös tuloksellisuus- ja laatuarviointiin. Tämä toimintatapa on etenkin edellisessä kappaleessa esitellyn TQM-laatuajattelun lähtökohta tuloksellisuusarviointiin. Benchmarking määritellään prosessiksi, jossa jatkuvasti mitataan ja vertaillaan omaa toimintaa joihinkin muihin saman toimialan johtaviin organisaatioihin, jotta saadaan informaatiota oman toiminnan parannuskohteiden havaitsemiseen ja parannuksien toteuttamiseen. Pähkinänkuoressa ajatus on siis oppia toimialan tuloksellisimmat ja parhaiten toimivat toimintatavat tekemällä kokonaan uusia asioita tai tekemällä vanhoja asioita uudella tavalla. (Balzan & Baldacchino 2007, 751).

Sisäisen tarkastuksen benchmarkingissa voidaan käyttää yleistä nelivaiheista benchmarking-menetelmää. Ensimmäinen askel on vertailun suunnitteleminen, johon kuuluu vertailtavan toiminnan tunnistaminen ja vertailukumppanin hankkiminen. Toinen askel on analyysivaihe, jossa tulkitaan saavutettua informaatiota toimeenpanoa varten. Analyysissä kvantifioidaan ero tuloksellisuudessa, etsitään sille syy omassa toiminnassa ja arvioidaan muutos tulevaisuudessa. Kuitenkaan tässä vaiheessa ei tule verrata pelkkiä kvantitatiivisia, vaan kvalitatiivisia asioita, kuten sidosryhmien palaute, voidaan ottaa vertailuun esimerkiksi tasapainotetulla tulokortilla. Kolmannella askeleella tehdään vertailun integrointi, joka saavutetaan toimivalla tulosten kommunikaatiolla ja toimintasuunnitelman tekemisellä. Neljäs ja viimeinen askel on toimeenpano, jossa suoritetaan suunnitellut toimenpiteet ja strategiat. Toimeenpanon jälkeen tehdyt muutokset tulee raportoida ja uudelleenarvioida, sekä niitä on hyvä seurata myöhemminkin pitämällä hyvät välit benchmarking-kumppaniin. (Balzan & Baldacchino 2007, 752–754).

IIA tarjoaa itse valmista maksullista kyselytyyppistä *Audit Intelligence Suite* -kehittämisvertailutyökalua, joka tunnettiin ennen nimimuutosta GAIN-benchmarkingina. Tässä raportissa mittareina ovat organisaation taustatiedot, budjetti ja henkilöstökulut, tarkastusvaliokuntatiedot, tarkastuksien kestot, tuloksellisuus ja riskienhallinta sekä suunnittelu. Tuloksellisuus käsitetään tässä työkalussa pääasiassa laatuna, eli ulkoisen ja sisäisen arvioinnin tuloksina. (IIA 2017). Vastaavanlainen kyselyvertailututkimus eri mittareilla on mahdollista toteuttaa itsekin omien benchmarking-kumppanien kanssa.

Benchmarkingissa tulee ottaa huomioon sudenkuopat, joihin saattavat lukeutua muun muassa merkittävä työmäärä, ajankäyttö ja pyrkiminen liialliseen organisaatioiden homogeenisyyteen tai matkimiseen. Benchmarkingia on myös kritisoitu siitä, että se olisi vain tilannekatsaus nykyhetkeen, ilman että se antaisi työkaluja tulevan tietämiseen, ja että se ei tarjoaisi ongelmakohtiin itse parannuskeinoja tai mittareita. Maltassa tehdyssä sisäisen tarkastuksen benchmarkingia koskevassa kyselyssä vastaajat ilmoittivat, että vertailemista muihin sisäisen tarkastuksen yksikköihin hankaloitti etenkin erilainen koko ja toimintaympäristö tai -kulttuuri. Luottamuksen puutetta tai tiedon jakamista kilpailijoiden kanssa ei kuitenkaan pidetty tässä kyselyssä erityisen ongelmallisena, johtuen todennäköisesti siitä, että sisäistä tarkastusta koskee yleisesti hyväksytyt ammattistandardit, joita jokainen yksikkö pitää toimintansa perustana. (Balzan & Baldacchino 2007, 757–761).

3.3 Tuloksellisuuden käsittäminen

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden tarkempaa käsittämistä varten sisäisen tarkastuksen toiminta kannattaa pilkkoa osiin, ja tarkastella niitä erikseen. Tämä voidaan tehdä jakamalla aiemmin tutkielmassa esitetyn mallin mukaisesti (kuvio 2) sisäinen tarkastus tuotannontekijöihin, tuotantoprosessiin, suoritteisiin ja vaikutuksiin.

Sisäisen tarkastuksen tuotannontekijät tai panokset ovat toimintabudjetti, henkilökunta, johtamisjärjestelmä, toimintasuunnitelma, henkilöstöhallinnon prosessit, toimintapolitiikat ja raportointiprosessit. Nämä voidaan ryhmitellä vielä johdonmukaisemmin neljään eri kokonaisuuteen: strategia, budjetti, henkilöstö ja ammattikäytännöt. Tuotantoprosessiin kuuluu puolestaan sisäisen tarkastuksen tavallinen toiminta, eli varmistus- ja arviointipalvelut, joiden sisältö vaihtelee organisaatiokohdittain. Suoritteita ovat ne valmiit tuotteet tai palvelut, joita sisäinen tarkastus on tehnyt. Lopuksi vaikutukset ovat näiden suoritteiden tosiasialliset seuraukset organisaatiolle ja sidosryhmille, etenkin pitkällä tarkastelujaksolla. Yleensä on helpompi tarkastella sisäisen tarkastuksen suoritteita kuin vaikutuksia, sillä vaikutukset ovat useamman konkreettisemmän suoritteen yhteisseurauksia. Suoritteet ovat tässä mielessä välietappeja vaikutuksien saavuttamiseen. (Pitt 2014, 27–30).

IIA:n täydentäviin ohjeistuksiin kuuluva ohje puhuu tuloksellisuuden yhteydessä englanniksi käsitteistä *efficiency* ja *effectiveness*. Suomeksi ensimmäinen tarkoittaa siis tuottavuutta tai tehokkuutta eli tuotannontekijöiden ja suoritteiden välistä suhdetta. Jälkimmäinen puolestaan käsittää kokonaistuloksellisuuden eli vaikuttavuus otetaan tässä huomioon. Ohjeessa ei kuitenkaan käytetä termejä ihan näin johdonmukaisesti, vaan molemmille annetaan yhteiseksi määritelmäksi ”tavoitteiden saavuttaminen, mukaan lukien laatu”. Tuloksellisuuden saavuttamiseksi tulee ottaa etenkin huomioon sidosryhmien tarpeet, suunnittelu ja valvonta, toteutuneen toiminnan vertaaminen tarkastussuunnitelmaan ja henkilöstön tuottavuuden lisääminen. (IIA 2010, 1).

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien noudattaminen nähdään perustana sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudelle, sillä nämä ovat pakottavia velvoitteita standardeja noudattavalle yksikölle. Ammattistandardeista tulevat tuloksellisuuteen vaikuttavat velvoittavat asiat voidaan jakaa organisatorisiin kriteereihin, toiminallisiin kriteereihin ja ominaisuuskriteereihin. Organisatorisia kriteereitä on tuloksellisuutta arvioitaessa pidetty keskeisimpänä asiana, ja niihin lukeutuvat organisatorinen asema ja raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan ja organisaation johtoon. Tuloksellisella sisäisellä tarkastuksella pitää olla toimiva raportointiyhteys sekä muutoksen mahdollistava tärkeä asema. Toiminnalliset kriteerit

puolestaan koskevat sisäisen tarkastuksen tarjoamia palveluita, ja niitä pystytään arvioimaan sisäisen tarkastuksen osallistumisen laajuutena sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan prosesseihin. Myös proaktiivinen työote, tarjottujen neuvonta- ja varmennuspalveluiden laajuus sekä johdon hyväksikäyttämän tiedon määrä ovat toiminnallisia kriteereitä. Lopuksi, ominaisuuskriteereihin kuuluvat tarkastajien ammattitaito, työssä käytetyt tarkastustekniikat, kyky sopeutua toimintaympäristön muutokseen ja käytetyt resurssit. (Rönkkö & Lilja 2016, 39–40).

Erityisesti julkiselle sektorille IIA on määrittänyt yhdeksän edellä mainittujen kriteerien kanssa samansuuntaista pohjaelementtiä tuloksellisuudelle. Ensimmäinen elementti on organisaation itsenäisyys, joka mahdollistaa sisäisen tarkastuksen suorittamisen ilman häiriötä. Tämä itsenäisyys yhdistettynä objektiivisuuteen tuottaa tarkkoja tarkastushavaintoja. Toinen elementti on muodollinen toimintamandaatti eli esimerkiksi toimintaohje, jossa on määritelty tehtävät ja tarkastuskohteen velvollisuus tehdä yhteistyötä sisäisen tarkastuksen kanssa. Kolmas elementti on rajoittamaton tiedonsaantioikeus henkilöstöön, omaisuuteen ja rekistereihin, mitä tarvitaan tuloksellisen tarkastuksen suorittamiseen. Neljäs elementti on riittävä budjetointi, joka on suhteutettu tarkastusyksikön kokoon. Viides elementti on osaava johto, joka pystyy valvomaan asiantuntevasti koko toimintoa ja pitämään osaavaa henkilöstöä ilman kohtuutonta poliittista vaikutusta. Kuudes elementti objektiivinen tarkastushenkilöstö, mikä tarkoittaa puolueetonta ja eturistiriitoja välttävää asennetta. Seitsemäs elementti on osaa henkilöstö, mikä liittyy vahvasti myös edelliseen elementtiin. Kahdeksas elementti on sidosryhmien tuki, joka johtaa sisäisen tarkastuksen legitimiteetin kasvuun ja sen tehtävän parempaan ymmärrykseen. Viimeinen eli yhdeksäs elementti on kansainvälinen sisäisen tarkastuksen ammattistandardinormisto. (McRae & van Gils 2014a, 42–43).

Lean-ajattelun soveltamisesta sisäiseen tarkastukseen kirjoittanut Paterson (2015, 216–224) on havainnut sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden arvioimisessa muutamia yleisiä ongelmakohtia ja ehdottanut näihin parannuksia. Yksi tällainen ongelma on esimerkiksi se, että jokaisen tarkastustoimeksiannon jälkeinen oppiminen on rajattua, sillä yleensä ei arvioida, miten käytettyä tarkastusmetodologiaa voisi kehittää eteenpäin. Toisekseen tarkastusmetodologialla ja käytetyillä tietojärjestelmillä on mahdollisesti useita vajavaisuuksia silloin kun tarkastusta tehtäessä törmätään uusiin pulmiin, eikä metodologia tai ohjelmistot taivu niiden ratkaisemiseen. Kolmantena asiana hän mainitsee, että mittausinformaatiota tuloksellisuudesta ei kerätä yhtään tai jos kerätään, niin sillä on hyvin vähän käytännön merkitystä. Esimerkkinä on yksi käytetyimmistä mittareista eli ajankäytöstä, jonka saavuttaminen voi tarkoittaa tarkastuksen kiirehtimistä loppuun,

mikä saattaa heikentää tarkastusraportin kaikkia muita osa-alueita. Lisäksi on yleistä, ettei laatuarviointeja pidetä lisäarvoa edistävänä työkaluna riittävästi.

Paterson ehdottaa, että yksittäisen tarkastuksen jälkeistä oppimista ryhdytään painottamaan enemmän ja muun muassa arvioidaan, mitä uutta toimeksiannossa opittiin. Tätä käytetään jatkuvan kehittämisen työkaluna ja parannetaan sekä tarkastusmetodologiaa että tarkastajan muuta ammattiosaamista. Palautteessa painotetaan myös muiden kuin suoraan tarkastuskohteen antamaa palautetta. Tällaista on muun johdon tai esimerkiksi hallituksen antama palaute. Lisäksi tarkastusmetodologia pitäisi käydä kokonaan läpi ja varmistaa, että se noudattaa hyviä käytäntöjä kauttaaltaan. Myös jokainen tuloksellisuusmittari tulisi tarkistaa ja pohtia, keskittyvätkö ne riittävällä tavalla arvomuodostukseen ja tuottavuuteen, sekä onko niiden tuottaman tiedon keräämiseen käytetty aika kohtuullista niistä saatavaan hyötyyn nähden. Sisäisen tarkastuksen sidosryhmät voivat puolestaan antaa omat arvionsa siitä, mitkä mittarit ovat heidän kannaltaan hyödyllisiä.

3.4 Tuloksellisuuden mittaaminen

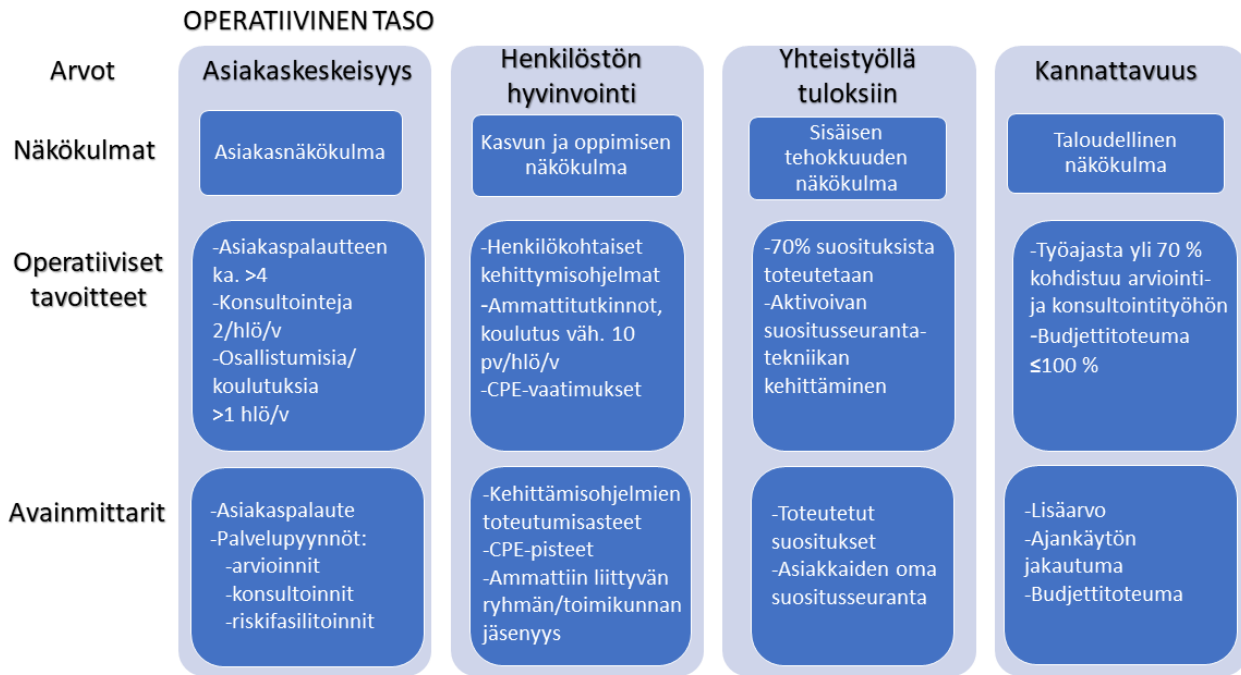
Edellä esitellyn sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden seuraamiseksi on muodostettava mittareita, joiden kehittämiseen on hyvä osallistua myös tarkastusvaliokunta ja organisaation johto. Näitä kehittäessä on otettava huomioon juuri sidosryhmät, strategia, arvot, resurssit, toimintaympäristö ja toiminnan visio. Mittarit tulee kohdistaa juuri oikeisiin asioihin, sillä muuten sellaisen käyttöönotosta on vain haittaa. Tämän lisäksi tuloksellisuusmittarit voivat olla onnistuneita vain silloin, kun ne ovat osa jatkuvan kehittämisen sykliä. (Pitt 2014, 33–34).

Ohjenuorana mittareiden kehittämiselle voidaan pitää projektinhallinnassa tunnettuja SMART-kriteerejä. Mittarin tulee koskea erityistä (*specific*) toimenpidettä, jonka odotetut tulokset tiedetään selvästi, eikä joukkoa erilaisia toimenpiteitä sekaisin. Sen tulee olla myös mitattava (*measurable*), mikä tarkoittaa, että mittariin tarvittu informaatio on jo olemassa, tai se voidaan tuottaa kohtuullisilla kustannuksilla. Mittarin tulee olla myös toimintasuuntautunut (*action-oriented*), mikä on jatkuvan kehityksen edellytys. Viimeiset kriteerit ovat merkityksellisyys (*relevant*) ja oikea-aikaisuus (*timely*), mitkä varmistavat, että mittarit ovat strategian suhteen sopivia ja suoritettavissa realistisella aikataululla. (Pitt 2014, 36–37). Mittarit voidaan vielä jakaa kvantitatiivisiin ja kvalitatiivisiin. Edellä mainitut perustuvat pääasiassa olemassa olevaan tietoon, kun taas jälkimmäiset ovat kokonaan uutta tietoa, kuten kyselyt tai haastattelut (IIA 2010, 6).

Pitt (2014, 34–35) jakaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuusmittarit viiteen aihealueeseen:

- Tuotannontekijöiden riittävyys
 - Esimerkkimittarit: Tarkastushenkilöstön määrä verrattuna benchmarkkiin
- Sisäisen tarkastuksen kriittisen toiminnan tehokkuus
 - Esimerkkimittarit: Keskimääräinen tarkastuksen kustannus ja budjetoitu aika verrattuna toteutuneeseen
- Sisäisen tarkastuksen kriittisen toiminnan vaikuttavuus
 - Esimerkkimittarit: Toteutetut toimenpidesuositukset, asiakastyytyväisyys ja ammatilliseen kehitykseen käytetty aika
- Sisäisen tarkastuksen suoritteet
 - Esimerkkimittarit: Ylemmän johdon kanssa tehtyjen tapaamisten määrä, tarkastuksien kokonaismäärä, konsultointitoimeksiantojen määrä
- Sisäisen tarkastuksen vaikutukset
 - Esimerkkimittarit: Tarkastusvaliokunnan ja johdon tyytyväisyys, tarkastetun organisaatioalueen kattavuus, tarkastettujen strategisten riskien osuus

Savčukin (2007, 275–284) suunnittelemassa *internal audit efficiency score* -mittarissa sisäisen tarkastuksen toiminta puolestaan jaetaan neljään osa-alueeseen, joista saa tietyn määrän pisteitä sen perusteella, kuinka hyvin asiat on järjestetty. Laadun osa-alueelta saa täydet pisteet, mikäli sisäinen tarkastus on osa itsenäistä tarkastusvaliokuntaa ja yksikkökin on täysin itsenäinen. Sen sijaan, mikäli itsenäinen asema ei toteudu aivan näin hyvin, on olemassa kolme alempaa pisteluokkaa eri tilanteiden mukaan. Ammattiosaamisesta pisteitä tulee ammattitutkintojen määrästä. Sisäisen tarkastuksen strategian osa-alueella puolestaan eniten tehokkuuspisteitä saa aktiivisella osallistumisella riskienhallintaan, suorittamalla riskiperusteista tarkastusta ja jatkuvaa palautteen antamista. Viimeinen osa-alue on varsinainen tehokkuus, jossa katsotaan havainnoista ja parantuneesta sisäisestä valvonnasta sekä riskienhallinnasta syntyneet säästöt, asiakastyytyväisyys, suunnitelmien saavuttaminen, tehtävien suoritettu määrä ja yksittäisessä suunnitelmassa tehty työn määrä.



Kuvio 5 Esimerkki sisäisen tarkastuksen operatiivisen tason tulokortista (mukaillen Holopainen 2006, 109)

Eräs paljon käytetty tapa hahmottaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden kokonaisuus ja mittaristo on tulokortti-malli (kuvio 6). Siinä ensiksi määritetään yksikölle missio ja visio, jotka vaikuttavat kaikkiin muihin näkökulmiin ja tavoitteisiin tulokortissa. Esimerkkinä kuviossa olevassa tulokortissa on esillä vain operatiivinen taso, mutta tulokorttiin kuuluu myös strateginen puoli. Strategisessa puolessa arvot ja näkökulmat ovat samat, mutta operatiivisten tavoitteiden ja avainmittarien sijasta siinä ovat strategiset tavoitteet ja menestystekijät. Nämä ovat vähemmän konkreettisia kuin operatiivisen tason tulokortilla, esimerkiksi strateginen tavoite voi olla asiakastyytyväisyys ja siihen johtava menestystekijä ”monipuoliset ja asiakkaalle uutta tietoa ja hyötyä tuovat palvelut”. Operatiivisella puolella tulokortissa on puolestaan näille ylemmille tavoitteille kehitetty jo konkreettisia operatiivisia tavoitteita, joilla puolestaan on selkeitä ja seurattavissa olevia avainmittareita. Tulokortti-mallin etu tuloksellisuusmittareiden kehittämisessä eittämättä on, että jokainen mitattava asia on johdettu missiosta, strategisesta sekä operatiivisesta tavoitteesta. Näin ollen voidaan välttää epäoleellisten tai turhaa aikaa vievien tuloksellisuusmittareiden käyttäminen jo alusta alkaen.



Kuvio 6 IIA:n käyttämä tasapainotettu tulokortti sisäisen tarkastuksen osatekijöistä (Rönkkö & Lilja 2016, 35; IIA 2010, 6)

Eri sidosryhmät ja niiden erilaiset tarpeet huomioon ottava sekä IIA:n suosittelema tuloksellisuuden arviointimalli on tasapainotettu tulokortti (kuvi 7). Tässä mallissa on neljä eri näkökulmaa sisäiseen tarkastukseen, jonka lähtökohdat keskellä ovat ammattistandardit, osastokohtaiset tulokset ja päämäärät sekä lainsäädäntö ja toimintatavat. Osa mittareista, kuten hallituksen näkökulman tyytyväisyys sisäiseen tarkastukseen, ovat kvalitatiivisia ja saattavat olla vaikeita mitattavia. Sen sijaan esimerkiksi sisäisen tarkastuksen näkökulma sisältää useita konkreettisia mitattavissa olevia asioita kuten kehitystoimenpiteiden lukumäärä ja toteutuneet kustannukset suhteessa suunniteltuihin kustannuksiin. (Rönkkö & Lilja 2016, 34–35). Tasapainotettua tulokorttia on joskus kritisoitu siitä, että se on erityisen sidoksissa yhdysvaltalaisen yrityskulttuurin *shareholder value* -ajattelun tasapainottamiseen (Myllymäki &

Vakkuri 2001, 177). IIA:n tasapainotettu tulokortti kuitenkin näyttää ottavan sisäisen tarkastuksen sidosryhmät, näkökulmat ja erityispiirteet hyvin huomioon.

Tulokorttien lisäksi sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden arviointiin on esitetty logiikka- ja kypsyysmalleja (*logic model, maturity model*). Logiikkamallin ajatuksena on arvioida sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta esittämällä toiminta graafisesti prosessikaaviona ja hahmottamalla resurssien, toiminnan ja tavoiteltujen tulosten keskinäiset suhteet. Logiikkamallin vahvuus on siinä, että se keskittyy suoritteisiin ja vaikutuksiin voiton tavoittelun sijasta. Lisäksi sen lähtökohta on realistinen siinä, ettei malli oleta lopputulosten mittaamisen olevan helppoa. (Pitt 2014, 19).

Kypsyysmallin lähtökohta puolestaan on jatkuva kehittyminen eri tasojen asteittaisen etenemisen pohjalta. Ensimmäisellä tasolla tulokset esimerkiksi ovat arvaamattomia ja huonosti hallittavissa olevia, kun taas kolmannella tasolla ne ovat ennalta arvattavia. Viimeisellä eli viidennellä tasolla mallin painopiste muuttuu hyvien käytäntöjen hiomiseen ja prosessien kehittämiseen. Jokaisella tasolla on lisäksi joukko avainprosessialueita (*key process area, KPA*), joita toteuttamalla ja parantamalla voidaan edetä seuraavalle kypsyystasolle. (Pitt 2014, 20–21).

IIA on vuonna 2009 kehittänyt oman julkissektorin kypsyysmallinsa, joka on nimeltään *Internal Audit Capability Model* eli IA-CM. Malli sisältää viisi kypsyystasoa, kuusi elementtiä ja 41 avainprosessialuetta. Ensimmäinen taso merkitsee sitä, että sisäisen tarkastuksen toiminto on strukturoimaton, kun taas toinen taso sisältää jonkin verran säännönmukaisuuksia. Kolmannella tasolla sisäisen tarkastuksen toiminto on integroitu organisaation muihin toimintapolitiikkoihin. Neljännellä tasolla toiminta on jo hallitusti organisoitu eri sidosryhmien tavoitteiden mukaan, ja viidennellä tasolla suoritetaan jatkuvaa oppimista ja aiemman kehittämistä. Esimerkiksi tuloksellisuuteen liittyen kolmas taso sisältää vaatimuksen kustannusinformaation, tuotannontekijöiden, toimintaprosessin ja suoritteiden mittaamista. Neljännellä tasolla puolestaan tulee kerätä sekä kvantitatiivista että kvalitatiivista tuloksellisuusinformaatiota. (van Rensburg ym. 2016, 183–184; McRae & van Gils 2014b, 51).

3.5 Seurannan tuloksellisuus

Vaikka kehitystoimenpiteiden seuranta (*monitoring tai follow-up*) ei välttämättä olekaan keskeisin sisäisen tarkastuksen suorite, koska se tapahtuu varsinaisten toimeksiantojen jälkeen, on sillä kuitenkin merkittävä rooli sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudessa. Periaatteessa koko seuranta itsessään on tuloksellisuuden arviointia, sillä sitä tehdään, jotta voidaan varmistua sisäisen

tarkastuksen ansiosta organisaatiossa tapahtuneista muutoksista. Täten seurantaprosessi suoraan selvittää, mikä on sisäisen tarkastuksen vaikuttavuus. Toisaalta kapeammalla näkökulmalla voidaan arvioida myös itse seurantaprosessin tuloksellisuutta esimerkiksi mittaamalla siihen käytettyjä resursseja.

Taulukko 1 Yhteenveto kirjallisuudessa esitetyistä seurannan tuloksellisuusmittareista

Seurannan tuloksellisuuden mittari	Lähde
Käytetyt työtunnit vs. budjetoidut tunnit (seurannasta)	IIA 2010
Asiakastyytyväisyys (seurannasta)	IIA 2010
Toteutettujen toimenpidesuosituksien määrä	IIA 2010
Toteutumattomien suositusten määrä toimenpideaikataulun jälkeen	IIA 2010
Suosituksien ansiosta estettyjen vahinkojen määrä (kustannussäästö)	McRae & Gils 2014b
Tarkastuskohteelle asetettujen muiden tavoitteiden toteutunut määrä	Manea & Teiusanu 2015
Toteutumattomien suositusten suhde toteutettuihin suosituksiin	Manea & Teiusanu 2015
Toteutettujen suositusten osuus kaikista suosituksista	Manea & Teiusanu 2015
Toteutumattomien suositusten osuus kaikista suosituksista	Manea & Teiusanu 2015
Annettujen suositusten määrä (sisäisen tarkastuksen yksikkö)	Manea & Teiusanu 2015
Suosituksien toteutukseen käytetty aika	Manea & Teiusanu 2015
Suosituksen toteutukseen käytetty aika suhteessa kustannukseen	Manea & Teiusanu 2015
Toteutetun suosituksen kustannus	Manea & Teiusanu 2015
Toteutumattoman suosituksen kustannus	Manea & Teiusanu 2015
Tarkastuskohteen hyväksymien suositusten suhde kaikkiin ehdotettuihin	Dascălu ym. 2016
Vähentyneiden riskien määrä tarkastuskohteessa	Dascălu ym. 2016
Suosituksien arvioitu merkittävyys	Pitt 2014
Asiakkaiden omatoiminen suositusseuranta	Holopainen 2006

Kirjallisuudessa esiintyi lukuisia tällaisia kokonaisvaikuttavuuden sekä itse seurantaprosessitehokkuuden mittareita (taulukko 1). Osa näistä, kuten käytettyjen työtuntien vertaaminen budjetoituihin tunteihin, on pelkästään yleisten sisäisen tarkastuksen tuottavuusmittareiden soveltamista seurantaprosessiin. Suurin osa kuitenkin on yksinomaan seurantaan liittyviä tuloksellisuusmittareita keskeisesti juuri toimenpidesuosituksia ja niiden toteuttamisastetta koskien. Tällainen mittari voi olla suora luku toteutetuista toimenpidesuosituksista tai sitten toisenlaiseen vertailutarpeeseen muokattuna esimerkiksi toteutumattomien suositusten suhde toteutettuihin suosituksiin. Mittareiden joukossa on myös mahdollisuus tehdä kvalitatiivisempaa arviointia asiakastyytyväisyydellä tai annettujen suositusten koetulla merkittävyydellä. Todennäköisesti kaikkien näiden mittareiden käyttäminen olisi epätarkoituksenmukaista, sillä informaation kerääminen ja käyttäminen itsessään vievät aikaa. Myös joillakin tarkastuspäälliköille erittäin hyödyllisillä mittareilla saattaa olla

kääntöpuolia. Esimerkiksi käytetyillä työtunneilla voi olla haittapuolena se, että osaavat tarkastajat eivät halua jäädä töihin liian tiukan tuntivalvonnan alaisuuteen (Pitt 2014, 36).

IIA:n kehitystoimenpiteisiin liittyvä soveltamisohje IG2500 antaa seurantaprosessin tuloksellisuuden parantamisen keinoksi benchmarkingin suorittamisen. Tällä voidaan saavuttaa parhaiten toimivia toimintatapoja, jotka ovat jo muualla todistettu vaikuttaviksi. Ohjeen mukaan benchmarking voi arvioida ainakin seuraavat asiat (IIA 2013, 1):

- Seurannan automaation ja yksityiskohtaisuuden taso
- Seurattujen havaintojen tyypit (esimerkiksi korkean riskin havainnot pelkästään)
- Kuinka usein ja miten toteuttamatta olevien kehitystoimenpiteiden tila arvioidaan?
- Milloin sisäinen tarkastus itsenäisesti arvioi toimenpiteiden vaikuttavuuden?
- Seurannan raportoinnin tiheys, tyyli ja tarkkuus

Seurannan tuloksellisuuteen liittyy Patersonin (2015, 205–211) mukaan muutamia yleisiä ongelmia. Yksi tällainen on, että sisäisen tarkastuksen oletetaan johtavan kehitystoimenpiteiden toteuttamista, jolloin sisäinen tarkastus joutuu muistuttamaan näiden suositusten toteuttamisajankohdasta jatkuvasti tai lykkäämään määräaikaa myöhemmäksi. Paterson mainitsee myös tapauksia, joissa tarkastuspäälliköitä on huomautettu toteutumattomista toimenpidesuosituksista, jolloin tarkastuskohteen ja sisäisen tarkastuksen roolit ovat menneet täysin päinvastoin. Tästä syystä kehitystoimenpiteiden toteutumisen edistymisasteen ei tulisi olla sisäisen tarkastuksen yksikön oma tiukasti ylhäältä päin seurattava tuloksellisuusmittari. Myös kiistat tarkastuskohteen kanssa ovat mahdollisia siitä, onko tarpeeksi todisteita kehitystoimenpiteiden tosiasiallisesta toteuttamisesta.

Yksi parannuskeino näihin ongelmiin on se, että tarkastuskohteen johto selkeästi mainitaan vastuulliseksi kehitystoimenpiteiden toteuttamisesta ja niiden vahvistamisesta. Seuranta voidaan tehdä Patersonin mukaan myös valikoivasti, jolloin seuranta painottuisi korkean riskin tai muun erityisen mielenkiinnon kohteisiin. Epäselvyyksiä kehitystoimenpiteiden tosiasiallisesta toteutuksesta voidaan välttää sopimalla etukäteen siitä, mitä tarkalleen ottaen suosituksen toteuttaminen merkitse. Sisäisen tarkastuksen pääsyä tällaisiin todisteisiin voi helpottaa luomalla tarkastuskohteelle ja sisäiselle tarkastukselle esimerkiksi yhteisen seurantakansion. Lisäksi Paterson ehdottaa, että mikäli seurannassa tulee kyseeseen tarkastuskäynnin tekeminen, tulee kaikkia merkittäviä riskejä arvioida avoimesti, sillä kehitystoimenpidettä toteuttaessa on saattanut käydä hairahtuminen jossain muussa tai suositukseen liittyvässä avaintoiminnossa.

4 SISÄISEN TARKASTUKSEN SEURANTA

4.1 Kehitystoimenpiteet

Kehitystoimenpiteet eli toimenpidesuosituksset ovat se, minkä toteutumista sisäisen tarkastuksen seurannassa arvioidaan. Kehitystoimenpiteet koskevat alkuperäisessä sisäisen tarkastuksen toimeksiannossa tehtyihin havaintoihin liittyvien riskien pienentämistä, rajaamista, poistamista tai mahdollisuuksien hyödyntämistä. Sisäinen tarkastus ehdottaa näitä toimenpidesuosituksia yleensä neuvoteltuaan niistä tarkastuskohteen kanssa loppukeskustelussa, mutta niihin sitoutuminen ja niiden toteuttaminen ovat tarkastuskohteen vastuulla. Sisäinen tarkastus voi kuitenkin neuvoa, mikä olisi kaikista tehokkain tapa suorittaa kehitystoimenpide. Periaatteessa jollakin monimutkaista erityisosaamista vaativalla toiminta-alalla voisi olla kuitenkin mahdollista, että tarkastuskohde itse kokonaan päättäisi kehitystoimenpiteet tarkastuksen havaintojen perusteella. (Sawyer ym. 2003, 295; 788).

Hyvän kehitystoimenpiteen tulisi olla ensinnäkin toimintasuuntautunut ja vaikuttava. Toimenpiteen pitää olla oikein suunnattu, täsmällinen, vakuuttava, merkittävä ja tyyliältään liiallista negatiivisuutta välttävä. Parhaiten tässä onnistuu selkeästi mitattavissa oleva toimenpide, joka toteutetaan toiminnan tasolla eikä pelkästään johdosta käsin. Vaikuttava toimenpide puolestaan puuttuu havaitun asian perimmäiseen syyhyn, eikä pelkkiin oireisiin. Se on myös kannattava, kustannustehokas ja sidosryhmille merkityksellinen. Kaikkien näiden hyvien piirteiden lisäksi tulokselliseen toimintaan tarvitaan kuitenkin vielä tarkastuskohteen oma sitoutuminen kehitystoimenpiteisiin. Henkilöstön tulee itse uskoa toimenpiteisiin, kannustaa toimimista niiden mukaan ja panostaa yhteistyön. Tätä varten tulee olla riittävät resurssit ja mahdollisesti koulutuksia tai palkkiojärjestelmä. Lopuksi onnistunut toiminnan kehitys vaatii jatkuvaa arviointia, seurantajärjestelmän sekä erityishuomiota avaintoimenpidesuosituksiin. (Sawyer ym. 2003, 693; 789).

Implementointia ja myöhemmin seuranta varten kehitystoimenpiteet voidaan Sawyerin ym. mukaan (2003, 990) jakaa esimerkiksi kolmeen kiireellisyysluokkaan. Tässä jaottelussa kiireellisimmässä luokassa tehdään laajaa ja välitöntä seuranta, mikä johtuu havaintoon liittyvästä korkeasta riskistä. Tällaiset kehitystoimenpiteet tulisi toteuttaa vähintään 60 päivässä. Hieman merkityksettömämmät kehitystoimenpiteet tulisi toteuttaa 120 päivässä. Kolmanneksi luokaksi on

olemassa myös toimenpidesuosituksia, jotka eivät tarvitse seuranta. Tällaisia ovat ensimmäisen tai toisen luokan suositukset, jotka on jo toteutettu, tai merkitykseltään niin vähäiset toimenpiteet, ettei niitä ole tarpeellista seurata.

Toimenpidesuosituksia suunnitellessa tulisi ottaa huomioon useita asioita. Sisäisen tarkastajan tulee miettiä, mikä toimintatapa johtaa kaikista käytännöllisimmin ja taloudellisesti haluttuun korjaukseen. Myös toimenpidesuosituksen taustalla oleva tavoite on hyödyllistä pitää koko ajan mukana mielessä. Lopullista suositusta muotoillessa on pohdittava, mikä tarkastuskohteen johdon pitäisi oikeastaan tavoitella, mitkä vaihtoehdot ovat avoinna ja miten tätä on mahdollista mitata. Tässä vaiheessa on otettava myös huomioon se, mitä haittapuolia valitulla toimenpiteellä saattaa olla, ja täten tulisikin valita sellainen vaihtoehto, jolla on parhaat tulokset vähimmillä epätoivotuilla sivuvaikutuksilla. Kehitystoimenpiteellä pitäisi myös olla jokin kontrolli, jolla varmistetaan, että se suoritetaan loppuun asti ja pysyy voimassa toimeenpanon jälkeenkin. (Sawyer ym. 2003, 294).

4.2 Seurannan ammattistandardit ja ohjeet

IIA:n kansainvälisissä ammattistandardeissa seuranta käsittelee standardi 2500 (IIA 2016, 29). Standardissa on melko lyhyesti todettu, että sisäisen tarkastuksen päällikön on toteutettava järjestelmä johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanon seuraamiseksi. Mitään muotomääräyksiä tai tarkempia ohjeita seurannalle ei standardeissa ole, vaan seurantamenettelyt voivat täten vaihdella eri organisaatioissa eri tarpeiden ja käytäntöjen mukaan. Standardien mukaan myös konsultointitoimeksiantoja tulee seurata. Huomionarvoista on lisäksi käytetty sanavalinta toimenpiteiden ”tuloksellisesta toteuttamisesta”, eli myös toimenpiteiden vaikuttavuutta tulee seurannassa arvioida pelkän muodollisen toteuttamisen lisäksi.

Kansainvälisiä ammattistandardeja on päivitetty useamman kerran vuosien välillä. Viimeisimmän kerran uusitut standardit tulivat voimaan 1. tammikuuta 2017. Seurantaan liittyviä standardeja ei niissä muutettu millään tavalla tällä päivittämiskerralla (IIA North America 2017c).

2500 – Kehittämistoimenpiteiden seuranta

Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee luoda järjestelmä johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanon seuraamiseksi ja ylläpitää sitä.

2500.A1

Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee luoda seurantamenettelyt, joilla varmistetaan, että johdon hyväksymät toimenpiteet on tuloksellisesti toteutettu tai että ylin johto on päättänyt hyväksyä riskin olla ryhtymättä toimenpiteisiin.

2500.C1

Sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee seurata konsultointitoimeksiannon tulosten toimeenpanoa asiakkaan kanssa sovitussa laajuudessa.

Seurantaan liittyy välillisesti toinenkin standardi:

2600 – Riskien hyväksymistä koskeva viestiminen

Riskien hyväksymistä koskeva viestiminen. Kun sisäisen tarkastuksen johtaja katsoo, että johdon hyväksymä riski saattaa olla koko organisaation kannalta liian suuri, hänen tulee keskustella asiasta ylimmän johdon kanssa. Jos sisäisen tarkastuksen johtajan näkemyksen mukaan riskienhallintatoimet silti ovat riittämättömät, hänen tulee raportoida siitä hallitukselle.

Tulkinta:

Johdon hyväksymä riski voidaan tunnistaa esimerkiksi toteuttamalla varmistus- tai konsultointitoimeksianto tai seuranta, joka koskee niiden toimenpiteiden edistymistä, joihin johto on aikaisempien toimeksiantojen seurauksena ryhtynyt. Sisäisen tarkastuksen johtaja ei ole vastuussa riskin edellyttämien toimenpiteiden päättämisestä eikä toteuttamisesta.

Merkillepantavaa standardeissa siis on, että tarkastuskohde eli asiakas päättää, mitkä kehitystoimenpiteet se kokee tarpeelliseksi tai mahdolliseksi toteuttaa. Mikäli tarkastuskohde ei aio toteuttaa jotain kehitystoimenpidettä, se siis päättää kantaa riskin, jota toimenpide olisi saattanut pienentää. Seuranta tietysti koskee ainoastaan hyväksytyjä toimenpiteitä. Standardin 2600 mukaan sisäisen tarkastuksen on kuitenkin ilmoitettava ylimmälle johdolle, mikäli sen näkemyksen mukaan tarkastuskohteen hyväksymä riskitaso on liian korkea. Tarkastuskohteen hyväksymä riski voi olla liian korkea myös niissä tapauksissa, joissa kehitystoimenpiteitä on hyväksytty. Tällöin riskiä voidaan arvioida seurannalla tai konsultointitoimeksiannolla. Lopuksi on tärkeää edelleen painottaa, ettei sisäisen tarkastus ole vastuussa toimenpiteiden päättämisestä tai toteuttamisesta, vaan tarkastuskohteen johto.

Lisäksi standardeihin liittyvät niiden soveltamisohjeet (*implementation guide*) IG2500 *Monitoring Process* ja IG2600 *Communicating the Acceptance of Risks*. Nämä soveltamisohjeet ovat noin kahden tai kolmen sivun pituisia. Seurannan soveltamisohjeen mukaan sisäisen tarkastuksen päällikön tulee seuranta kehittäessä ensiksi muodostaa käsitys siitä, mikä on ylimmän johdon tai hallituksen odottama seurantatiedon määrä. Seurantaprosessia muodostettaessa voi olla hyvä myös kysyä tarkastuskohteiden johdon mielipidettä, sillä he ovat vastuussa kehitystoimenpiteiden toteuttamisesta. Ohjeessa neuvotaan myös, että seuranta voi kehittää benchmarkingin avulla, mitä on käsitelty tässä tutkielmassa jo luvussa 3.5.

Seurantaprosessi voi soveltamisohjeen mukaan olla organisaation tarpeista riippuen monimutkainen tai vastaavasti myös melko yksinkertainen. Tähän vaikuttaa yleensä organisaation koko, tarkastuskentän monimutkaisuus ja se, onko käytössä poikkeusseurantaohjelmisto. Yleensä seurantajärjestelmä on taulukko, tietokanta tai jokin muu työkalu, joka sisältää aiemmat tarkastushavainnot, toimenpidesuunnitelman, nykytilanteen, ja sisäisen tarkastuksen antaman loppuhyväksynnän. Tarkemmin tiedoissa tyypillisesti on myös toimenpidesuunnitelman tarkka sisältö, aikataulu, sekä toimenpiteestä tarkastuskohteessa vastaava johtaja tai prosessinomistaja.

Ohjeen mukaan seurannan tiheys riippuu tarkastuspäällikön ammatillisesta arviosta ja ylimmän johdon odotuksista. Jotkut tarkastuspäälliköt voivat esimerkiksi joka vuosineljänneksellä seurata kaikkien kehitystoimenpiteiden edistymistä, kun taas toiset seuraavat jaksoittain vain merkittävät toimenpiteet etenkin niiden toteuttamisen laatu ylimpänä mielessä. Seuranta voidaan tehdä myös uuden samassa organisaation osassa tehtävän tarkastuksen yhteydessä. Soveltamisohjeessa todetaan lisäksi, että raportointitiheys vaihtelee samalla tavalla eri yksiköissä. Joissain sisäisen tarkastuksen yksiköissä jokainen havainto raportoidaan tarkasti, kun taas joissain raportoidaan ainoastaan korkean riskit havainnot esimerkiksi niiden toteuttamiseen liittyvillä mittareilla ja yhteenvedolla. Sisäisen tarkastuksen voidaan joissain organisaatioissa olettaa ottavan kantaa myös siihen, onko toimenpiteen toteuttamisen lisäksi sen perustana ollut ongelma tosiasiaa korjattu. (IIA 2013, 1–3).

4.3 Seurantaprosessi

Kehitystoimenpiteiden toteutumista sisäinen tarkastus voi edistää hyvällä raportoinnilla ja muulla kommunikaatiolla sekä etenkin seurannalla. Kehitystoimenpiteiden seurannan tulee kuulua sisäisen tarkastuksen yhteiseen ajankäyttösuunnitelmaan, ja aikaa on varattava myös jokaisen

sisäisen tarkastajan henkilökohtaisesta toimintasuunnitelmasta. Seurantaan käytettävä aika saattaakin olla merkittävä. Joskus seuranta saattaa alkaa välittömästi, jos toimenpiteitä on aloitettu toteuttamaan jo alkuperäisen tarkastuksen yhteydessä. Toimeenpanosta, vastuuhenkilöstä ja aikataulusta on sovittu aiemmin kehitystoimenpiteitä neuvoteltaessa tarkastuksen loppukeskustelussa. Yleensä toimivinta on, jos seurannan suorittaa sama sisäinen tarkastaja kuin alkuperäisenkin tarkastuksen. Muuten seuranta toteutetaan juuri kyseisessä organisaatiossa sopivimmalla tavalla. Lopuksi seurantaraportit esitetään ylimmälle johdolle ja hallitukselle. (Holopainen 2006, 118–120; 97).

Kokonaisvaltaiseen seurantaprosessiin tulisi kuulua vähintään viisi askelta. Ensiksi tarkastuskohteen johto eli asiakas tiedottaa sisäistä tarkastusta kehitystoimenpiteiden toteuttamisen tilasta. Sen jälkeen asiakas toimittaa evidenssiä näyttääkseen tiedon oikeaksi. Kolmannessa vaiheessa sisäisen tarkastus arvioi tämän tiedon ja päättää, onko kehitystoimenpiteen tarkoitus saatu päätökseen. Seuraavaksi sisäinen tarkastus päivittää aiemman perusteella tietokannan tai kansion, joihin seuranta on dokumentoitu. Lopuksi seurannan tulokset tulee raportoida. Seurannan tarkoituksena voidaan tiivistetysti pitää sen arviointia, reagoiko toteutettu toimenpide oikeasti havaittuun puutteeseen. Samalla arvioidaan, korjasiko toimenpide kaikki puutteeseen liittyvät merkittävät osa-alueet ja jatkuuko korjaustoimenpide edelleen. Lisäksi on hyödyllistä katsoa, onko tarkastuskohde itse seurannut kehitystoimenpiteen toteuttamista, jotta sen vaikuttavuudesta ja pysyvyydestä voidaan varmistua. (Pitt 2014, 289).

Holopaisen sisäisen tarkastuksen käsikirjateoksessa (2006, liite 15) on annettu esimerkki kyselylomakkeesta, joka lähetetään seurannan yhteydessä tarkastuskohteelle. Siinä tarkastuskohdetta pyydetään vastaamaan seuraaviin asioihin:

- *Milloin raportti on saatu?*
- *Missä ja miten raporttia on käsitelty?*
- *Mihin toimenpiteisiin suositusten osalta on ryhdytty ja milloin ne on toteutettu?*
- *Mihin toimenpiteisiin suositusten osalta tullaan ryhtymään, milloin ja kuka on vastuussa toteutuksesta?*
- *Mitä suosituksia ei tulla toteuttamaan ja miksi ei, missä asiasta on päätetty?*

Seurannassa keskitytään etenkin siihen, että kehitystoimenpide on ollut riittävä, tuloksellinen ja oikeanaikainen. Onnistunut toimenpide on ollut korjattavaan asiaan vastaavaa ja kokonaisvaltainen korjatessaan puutteen kaikki merkittävät puolet. Lisäksi toimenpiteen lopputuloksen tulee pysyä tuloksellisesti toiminnassa jälkikäteenkin, ja tämän toimivuutta

seurataan. Tämän arvioimiseen sisäisellä tarkastuksella tulee olla selkeä toimivalta ylimmältä johdolta sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa, sillä muuten toimenpidettä suorittavalla tasolla saattaa joissain tapauksissa olla asiaan välinpitämätön tai itsepintainen suhtautuminen. Sisäinen tarkastus voi kuitenkin yrittää ”myydä” kehitystoimenpiteen paremmalla kommunikaatiolla jo tarkastusprosessin alusta lähtien ja helpottaa niiden toteutumista täten paremmalla motivaatiolla, kuitenkin seurannassa unohtamatta, että sisäisen tarkastuksen ensisijainen tehtävä on arvioida toimenpidesuosituksen tosiasiallista toteutumista. (Sawyer ym. 2003, 367–370).

4.4 Dokumenttianalyysi suurten kaupunkien seurantaprosessista

Tässä kappaleessa käsitellään kolmesta suuresta kaupungista saatua seurantaprosessiin liittyvää dokumenttiaineistoa. Tärkeimmät vertailtavat asiakirjat ovat seurannan raporttipohjat ja prosessikaaviot. Saatu aineisto lueteltuna kokonaisuudessaan löytyy tutkielman lähdeluettelon lopusta. Laajemman vertailun tekemistä vaikeuttaa se, että kaupungit ovat kehittäneet seurantaprosessejaan eri tavalla, eikä jokaisella kaupungilla ole samantyyppisiä ohjeita tai kaavioita seurannan dokumentaation avuksi. Tämän lisäksi dokumentaatiota saatiin vain kolmesta kaupungista. Sekin on mahdollista, ettei kaikilla kaupungeilla ole ollenkaan olemassa tällaista dokumentaatiota. Viidennen luvun kyselytutkimus kuitenkin korvaa tätä puutetta, sillä kyselytutkimuksen tarkoituksena on yhtä lailla selvittää kaupunkien seurantaprosessit mahdollisimman laajasti. Tämän dokumenttianalyysin lisäarvo on kuitenkin käytännönläheisen ja eksaktin aineiston vertailun tuomisessa etenkin seurantaraporttien osalta.

Taulukko 2 Kolmen suuren kaupungin sisäisen tarkastuksen seurannan raporttipohjat ja jakelu

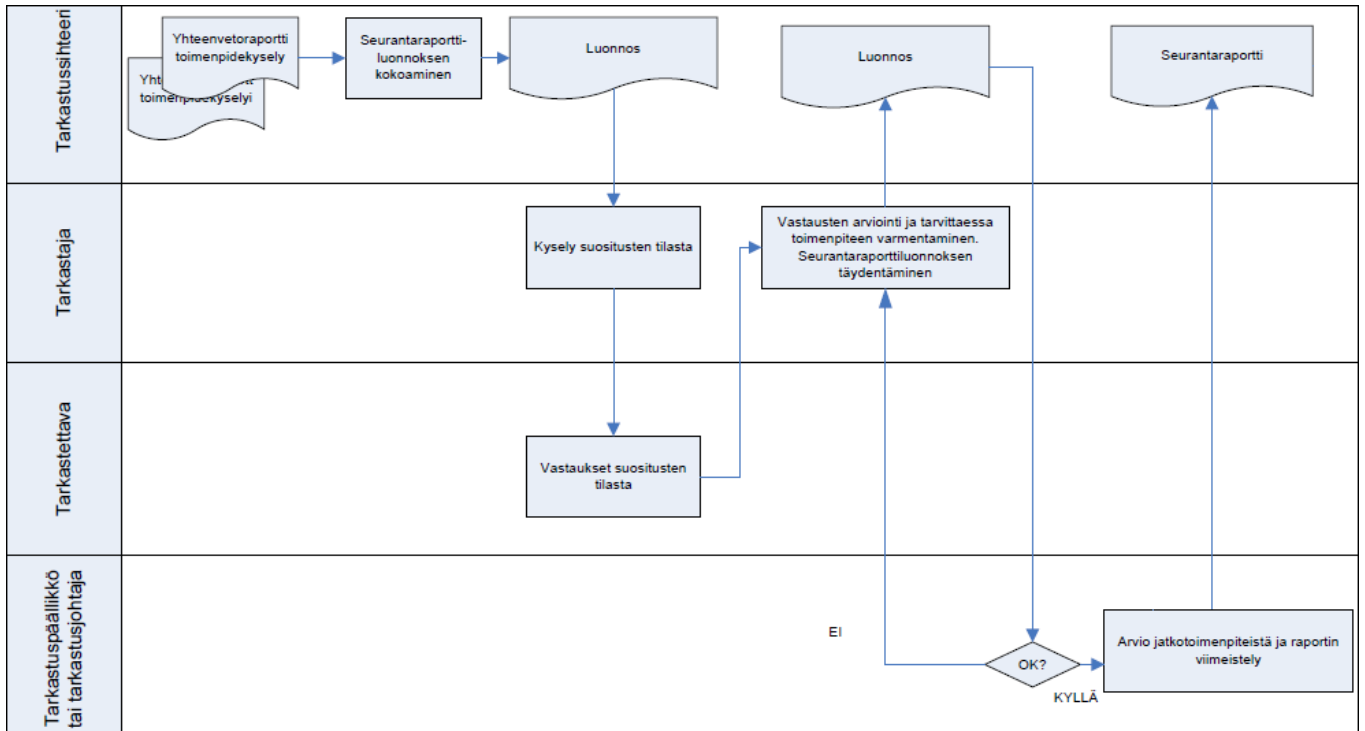
Kaupunki A	Kaupunki B	Kaupunki C
■ Johdanto ja yhteenvedo toimenpidesuosituksien tilanteesta	■ Yhteenvedo kaikkien tarkastuksien tasosta; tarkastuksessa ja seurannassa annetut arviot liikennevalomallilla	(yksittäinen jälkitarkastusraportti)
■ Yhteenvedo toimenpidesuosituksien tilanteesta rootelissa	■ Yksittäisen raportin nimi	■ Jälkitarkastuksen nimi
■ Rootelin nimi	■ Kuvaus tarkastuksesta ja sen tavoite	■ Jälkitarkastuksen tavoite ja toteutus, päivämäärä
■ Viraston nimi	■ Arvio sisäisen valvonnan tasosta ja liikennevalomalli	■ Tarkastushavainnot ja nykytila: varsinaisen tarkastuskertomuksen havainnot, nykytila ja toimenpide-ehdotukset
■ Tarkastuksen nimi (pvm)	■ Valvontavastuussa ollut henkilö	■ Arvio toimenpidesuosituksien noudattamisesta/uudistetut toimenpide-ehdotukset
■ Tarkastuksen vuosikatsaus-tiivistelmä	■ Luettelo suosituksista ja toimenpiteistä	
■ Aiempi tilanne, jos oli seurannassa edellisenä vuonna	■ Tarkastuspäällikön arvio toimenpiteiden riittävydestä; liikennevalomalli	
■ Tarkastajan arvio toimenpidesuosituksien toteutumisesta		
■ Liitteenä seurannan taulukot		
Jakelu		
Kaupunginjohtaja, kanslia-päällikkö, rahoitusjohtaja, apulaiskaupunginjohtaja	Tarkastustoimikunta, kaupunginhallitus	Kaupunginhallituksen puheenjohtajisto, kaupunginjohtaja, apulaiskaupunginjohtaja ja vastuutahot
Oman virastonsa osalta: Virastojen ja liikelaitosten päälliköt		

Kaupungit A ja B raportoivat kaikki seurannat kootusti, kun taas kaupunki C raportoi yksittäisen seurannan (taulukko 2). Kaupungilla A raportointi on järjestetty siis siten, että seurannat raportoidaan kootusti tietyn rootelin eli hallinnon toimialan mukaan ja myös jakelu tapahtuu näin ylimmälle johdolle ja toimialan apulaiskaupunginjohtajalle. Tämän lisäksi seuranta raportoidaan kuitenkin myös virastojen ja liikelaitosten päälliköille heidän oman virastonsa tai liikelaitoksensa osalta. Seuranraporttiin kuuluvat alkuperäisen tarkastuksen vuosikatsaustiivistelmä sekä arvio aiemmasta tilanteesta, mikäli tarkastus oli seurannassa jo aiempina vuonna. Lopuksi raportissa on tarkastajan arvio toimenpidesuosituksien toteutumisesta ja liitteessä seurannan taulukot.

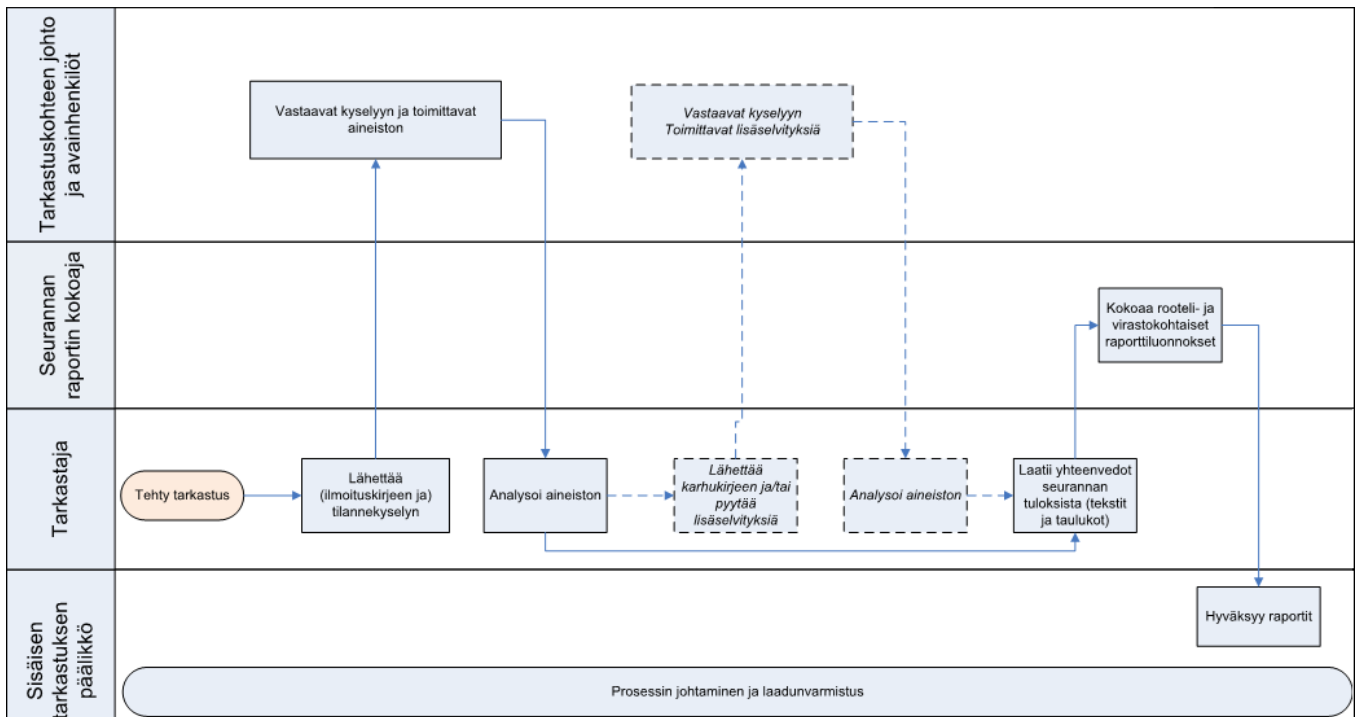
Kaupunki B:llä kaikkien tarkastuksien kehitystoimenpiteiden seuranta kootaan puolivuositain yhteen raporttiin, joka jaetaan tarkastustoimikunnalle ja kaupunginhallitukselle. Seurantaraportin alussa on yhteenvedo jokaisesta tarkastuksesta ja visuaalisesti esitetyllä liikennevalomallilla arvio sekä tarkastuksen että seurannan tasosta. Raporttiin kuuluu tiivistelmä tarkastuksesta ja sen tavoitteesta, valvontavastuussa ollut henkilö ja luettelo suosituksista ja toimenpiteistä. Tarkastuspäällikkö antaa arvion toimenpiteiden riittävydestä.

Kaupunki C raportoi jokaisen tarkastuksen omalla jälkitarkastusraportilla. Siinä ilmoitetaan jälkitarkastuksen tavoite ja toteutus sekä verrataan tarkastushavaintoja nykytilaan. Jälkitarkastusraportissa arvioidaan toimenpidesuosituksien toteuttamisesta ja saatetaan antaa

uudistettuja tai uusittuja toimenpidesuosituksia. Raportin jakeluun kuuluvat kaupunginhallituksen puheenjohtajisto, kaupunginjohtaja, apulaiskaupunginjohtaja ja tarkastuskohteen vastuutahot.



Kuvio 7 Kaupunki B:n seurannan prosessikaavio mukailleen ilman jakelua



Kuvio 8 Kaupunki A:n seurannan prosessikaavio mukailleen ilman jakelua

Kaupungit A ja B ovat tehneet omaa seurantaansa kuvaavaan prosessikaavion (kuvio 8 ja kuvio 9). Näissä kaavioissa on jonkin verran lähtökohtaisia eroja ihan siitäkkin johtuen, missä vaiheessa seurantayhteenvedon tekemisen katsotaan alkavan. Kaupunki B:n prosessikaavio lähtee juuri yhteenvetoraportin ja seurantaraportin luonnoksen tekemisestä, kun taas kaupunki A:n kaaviossa lähtökohta on seuranta-aineiston kerääminen yksittäisistä tarkastuksista. Tällaisella erolla tuskin kuitenkaan on käytännön toiminnassa juurikaan merkitystä.

Molemmat kaupungit lähettävät tarkastuskohteelle kehitystoimenpiteiden tilannekyselyn, joskin kaupunki A vielä erittelee erikseen, että se lähettää ennen varsinaista tilannekyselyä ilmoituskirjeen. Tilannekyselyn jälkeen sisäinen tarkastaja analysoi aineiston ja tarvittaessa varmentaa, että toimenpide on suoritettu. Kaupunki A:n prosessikaaviossa mainitaan erikseen lisäselvitysten pyytäminen tarkastuskohteelta alkuperäisten vastauksien jälkeen. Myös kaupunki B:n kaaviossa tarkastuspäällikkö voi palauttaa seurantalunnoksen takaisin tarkastajalle, jos sitä ei pidetä hyväksyttävänä ja toimenpiteitä voidaan varmistaa edelleen. Lopuksi tarkastuspäälliköt hyväksyvät seurantaraportit, ja ne lähtevät jakeluun. Jakelu on esitysteknisistä syistä mukautettu pois tämän tutkielman prosessikaavioista, mutta jakelun vastaanottajat ovat aiemmin ilmoitettuna taulukossa 2.

Prosessikaavion ja raporttipohjan lisäksi kaupunki A toimitti enemmän seurantaan liittyvää dokumentaatiota. Kaupunki on tehnyt valmiit mallipohjat seurannan ilmoituskirjeestä virastopäällikölle, tilannekyselyn saatteesta ja taulukoista sekä tilannekyselyn karhukirjeestä. Kaupungissa on myös valmisteltu seurantaprosessikuvaus ja seurannan muistilista. Tilannekyselyn taulukoissa on jokaisen havainnon kohdalla kuvaus havainnosta, riskistä, toimenpidesuosituksista ja tarkastuskohteen vastauksesta. Näiden tietojen alle tulee sisäisen tarkastajan arvio, miten toimenpidesuosituksia on toteutettu tai miksi niitä ei toteuteta. Seurannan prosessikuvauksessa on tarkemmin selitetty prosessikaavion eri kohtia ja toimimista niissä. Tässä kuvauksessa myös ohjeistetaan seurannan työpapereiden arkistointia, joka tehdään paperimuodossa rooteleittain arkistokansioihin.

5 KYSELYTUTKIMUS SISÄISEN TARKASTUKSEN SEURANNASTA SUURISSA KAUPUNGEISSA

5.1 Kyselylomakkeen rakenne ja muodostaminen

Tutkielman viimeistä empiiristä osuutta varten oli muodostettu pääosin kvalitatiivinen kyselylomake. Kysely lähetettiin kuuden suurimman kaupungin sisäisen tarkastuksen johtajille. Osa kyselylomakkeen kysymyksistä on kyllä tai ei -kysymyksiä, osa Likert-asteikollisia kysymyksiä ja osa avoimia tekstikenttäkysymyksiä. Erityyppiset kysymykset ja varsinkin useat avoimet kysymykset ovat perusteltuja siksi, että vastaajina ovat asiantuntijat ja seuranta on mahdollista järjestää usealla eri tavalla. Siksi kyselylomakkeen tarkka strukturoiminen ei ollut toivottavaa tai mahdollista. Kyselytutkimuksen tavoitteena oli kattaa koko sisäisen tarkastuksen seuranta mahdollisimman laajasti aiemman luvun seurantaprosessin dokumenttianalyysistä huolimatta.

Yksi kaupunki jätti vastaamatta kyselyyn. Tällä ei kuitenkaan ollut suurempaa merkitystä kyselytutkimuksen tarkoituksen kannalta, vaan viiden suuren kaupungin vastaukset riittivät hyvin vertailua varten. Kyselylomakkeen kysymyksiä muodostettaessa pyrittiin välttämään odotusarvoa siitä, miten niihin tulee vastata eli ennalta valittua polkua. Tästä huolimatta lomaketta tehtäessä tarvittiin myös tarkempaa tietoa seurantaprosessista, mikä perustui omiin ennakkotietoihin ja ennakkotiedusteluihin seurannasta. Näin ollen lomakkeessa on myös melko tarkkoja kysymyksiä yksityiskohdista, mutta tämä on eittämättä parempi tilanne kuin se, että vastaajat joutuisivat selittämään jokaisen asian itse, tai niin että lomakkeen avulla ei saataisi kaikkea merkityksellistä tietoa seurannasta vertailua varten.

Kyselylomakkeessa oli yhteensä 34 kysymystä neljässä eri teema-alueessa. Kyselyn tekninen toteutus tehtiin Tampereen yliopiston e-lomakkeella. Neljä eri teema-alueita, joiden mukaan tämä luku tutkielmassa myös jakautuu, olivat:

- 1 Perustiedot sisäisen tarkastuksen yksiköstä
- 2 Toimenpidesuosituks
- 3 Seuranta
- 4 Tuloksellisuus, arviointi ja mittarit

5.2 Vastaajayksiköiden perustiedot

Kyselylomakkeen ensimmäiset viisi kysymystä koskivat vastaajina olevien sisäisen tarkastuksen yksikköjen perustietoja (taulukko 3). Tuloksista ilmeni, että suurten kaupunkien sisäisten tarkastuksen yksiköiden koot vaihtelevat melko paljon. Suurimmassa yksikössä on sisäisiä tarkastajia 13 ja pienimmässä kolme. Tehtyjen tarkastuksen määrä sen sijaan ei täysin korreloi tarkastajien määrän kanssa, mikä on sikäli ymmärrettävää, että tarkastuksen tavoitteet ja laajuus ovat eri kaupungeissa erilaisia. Nämä tiedot antavat kuitenkin pohjaa siitä, mikä on suurten kaupunkien sisäisten tarkastuksen toiminnan skaala. Kyselylomakkeen ulkopuolisesta tiedosta relevanttia toiminnan taustatietoa on lisäksi kaupunkiorganisaatioiden koko. Esimerkiksi Helsingin kaupungin henkilöstömäärä on yli kaksi kertaa suurempi kuin Espoon tai Tampereen kaupungilla.

Taulukko 3 Perustiedot sisäisen tarkastuksen yksiköistä

	A	B	C	D	E
Sisäisten tarkastajien lukumäärä	13	8	7	4	3
Varsinaisia tarkastuksia vuodessa (kpl)	32	30	20	24	12
Onko yksikölle tehty ulkoinen arviointi?	kyllä	kyllä	kyllä	ei	kyllä
Milloin arviointi tehty viimeksi?	2015	2016	2010	-	2010
Työssä noudatetaan sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja (1-5)	5	5	4	4	4

1= täysin eri mieltä, 5= täysin samaa mieltä

Kaikille paitsi yhdelle kaupungille oli suoritettu ulkoinen arviointi, vaikkakin kahdella vastaajalla sen tekemisestä oli kulunut yli viisi vuotta. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan ulkoinen laatuarviointi tulisi tehdä vähintään kerran viidessä vuodessa. Kaksi vastaajaa oli täysin samaa mieltä siitä, että kaupungissa sisäisen tarkastuksen työssä noudatetaan kansainvälisiä ammattistandardeja. Kolme vastaajaa puolestaan oli tästä väitteestä jokseenkin samaa mieltä.

5.3 Toimenpidesuosituks

Seuraavaksi kyselylomakkeessa tarkasteltiin sitä, miten ja millaisia toimenpidesuosituksia kunkin kaupungin sisäisen tarkastuksen yksikkö antaa. Tämä on tutkielman kannalta merkittävää tieteenkin sen takia, että seurannassa ollaan kiinnostuneita pääasiassa näiden kehitystoimenpiteiden toimeenpanosta ja alkuperäisiin havaintoihin liittyvistä riskeistä.

Kolme vastaajista katsoi asteikolla 1–5 (1= sisäinen tarkastus vaikuttaa, 5= tarkastuskohde vaikuttaa), että sisäinen tarkastus vaikuttaa täysin toimenpidesuositusten sisältöön. Kaksi vastaaja valitsi vaihtoehdon 2, eli että tarkastuskohteilla on jokseenkin vaikutusta toimenpidesuositusten sisältöön. Pääsääntö toimenpidesuosituksissa yleensä on, että sisäinen tarkastus arvioi ja päättää ne. Tarkastuskohde voisi kuitenkin vaikuttaa niihin neuvottelemalla niistä loppukeskustelussa. Lisäksi periaatteessa jollain monimutkaista osaamista vaativalla toimialalla tarkastuskohteella voisi olla isompikin päätävätoimenpidesuosituksien sisällöstä.

Kolme vastaajaa ei ollut luokitellut toimenpidesuositusten kiireellisyyttä tai merkittävyyttä mitenkään. Yksi vastaaja luokittelee toimenpidesuosituksen merkittävyyden asteikolla 1–5, ja toinen vastaaja liikennevalomallilla vihreä, keltainen ja punainen. Eräs kaupunki, joka ei luokittele kiireellisyyttä, lisää kuitenkin, että kaikkien toimenpidesuositusten tulisi olla toteutettuna vuoden kuluttua.

Taulukko 4 Toimenpidesuosituksiin vastaukset, toteutusajankohta ja vastuuhenkilö

	A	B	C	D	E
Tuleeko tarkastusraporttiin tarkastuskohteen vastaukset?	kyllä	kyllä	ei	ei	kyllä
Pyydetäänkö asiakaspalautetta joka tarkastuksen jälkeen?	kyllä	kyllä	kyllä	ei	ei
Määritetäänkö tarkastusraportissa toimenpidesuosituksille:					
Toteutusajankohta?	kyllä	ei	kyllä	ei	kyllä
Vastuuhenkilö?	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä

Kysymyksien 8–10 vastauksien perusteella (taulukko 4) kolme viidestä kaupungista pyytää tarkastusraporttiin tarkastuskohteen vastaukset. Tämä on hyvä käytäntö siksi, että myös tarkastuskohde saa äänensä kuuluviin raporttiin ja se voi myös selittää, miksi jotain

toimenpidesuosituksista ei haluta tai voida toteuttaa. On kuitenkin kenties mahdollista sellainenkin käytäntö, että loppukeskusteluissa päästään niin hyvin yhteisymmärrykseen, ettei erillisiä tarkastuskohteen vastauksia tarvita. Myös kolme viidestä kaupungista pyytävät asiakaspalautetta joka tarkastuksen jälkeen. Tämä on hyvä käytäntö, jolla voidaan kehittää sisäisen tarkastuksen laatua ja tuloksellisuutta.

Lisäksi vastausten perusteella kolme viidestä kaupungista määrittää tarkastusraportissa toimenpidesuosituksille toteutusajankohdan. Tämäkin on järkevää tehdä, jotta voidaan varmistua toimenpiteiden oikeanaikaisuudesta ja selkeyttää tilivelvollisuutta niiden suorittamisen ajankohdasta. Vaihtoehtoinen toimintatapa voinee olla, että kaikki toimenpidesuosituksot tarkastetaan samanaikaisesti tietyn ajanjakson kuluttua. Kaikki kaupungit sen sijaan määrittävät toimenpidesuosituksille vastuuhenkilön.

Toteutusajankohdan ja vastuuhenkilön määrittämisen kahdessa kaupungissa tekee tarkastaja, ja tarkastuspäällikkö hyväksyy sen. Yhdessä kaupungissa tarkastuskohde tekee nämä määrittelyt, ja toisessa tämä tehdään yhdessä tarkastuskohteen kanssa.

Kaupunki A selvittää tämän asian vielä tarkemmin avoimessa kysymyksessä:

”Sisäinen tarkastus esittää toimenpidesuosituksen tarkastetun yksikön / toiminnon vastuuhenkilölle sekä valvontavastuussa olevalle. Toimenpiteiden kiireellisyys riippuu havaintojen vakavuudesta. Jos havainnot ovat vakavia, esittää sisäinen tarkastus veloitteen ryhtyä välittömästi riittäviin korjaaviin toimenpiteisiin.”

5.4 Seurantaprosessi

Tämä kyselylomakkeen osa-alue koskee tutkielman pääaihetta eli itse seurantaprosessia ja suurin osa lomakkeen kysymyksistä sisältyi tähän kohtaan. Kysymykset kattoivat seurannan ohjeistuksen, dokumentaation, käytännöt, raportoinnin ja mahdolliset kehittämiskohteet. Ensimmäiset neljä kysymystä ja loppupäästä taulukkoformaattiin sopivat kysymykset ja vastaukset on esitetty taulukoissa 5 ja 6. Tähän osa-alueeseen sisältyi myös useita avoimia kysymyksiä, joiden vastaukset on mahdollista esittää ainoastaan sanallisesti.

Vastausten perusteella kaikissa paitsi yhdessä kaupungissa oli hyväksytty seurantaan liittyvä ohje tai sitä kuvaava prosessikuvaus. Kaupungit, joilla ei ollut ohjetta tai prosessikuvausta, olivat eri, joten jompikumpi löytyi kaikilta. Myös kaikki paitsi yksi kaupunki ilmoittivat kehittäneensä seurantaprosessia viime vuosina, joten seuranta on ollut lähes kaikille ajankohtainen kehityskohde,

eikä se todennäköisesti vieläkään ole yleisesti loppuun hiottu. Seurannassa huomioon otettaviin riskeihin kolme kaupunkia ilmoitti pitävänsä alkuperäisen tarkastussuunnitelman riskit mukana, ja yksi näistä lisäksi ilmoitti ottavansa seurannassa huomioon vielä uusia riskejä. Kaksi kaupunkia vastasi, etteivät he pidä erityistä riskikartoitusta mukana seurannassa. Tähän on vaikea sanoa parasta toimintatapaa, sillä alkuperäisessä tarkastuksessa arvioidut riskit saattavat olla seurannassa sopivia ja uusi riskikartoitus tässä turhaa, mutta joskus seurannassakin saattaa mahdollisesti olla uudenlaisia riskejä. Jonkinlainen ylös kirjattu riskikartoitus ja sen pitäminen kirkkaana mielessä seurannassakin epäilemättä kuitenkin auttaa vaikuttavan toiminnan saavuttamisessa.

Taulukko 5 Seurannan ohjeistukseen ja riskeihin liittyvät vastaukset

	A	B	C	D	E
Onko seurannasta hyväksytty ohje?	kyllä	ei	kyllä	kyllä	kyllä
Onko seurannasta hyväksytty prosessikuvaus?	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä	ei
Onko seurantaprosessia kehitetty viime vuosina?	kyllä	kyllä	kyllä	ei	kyllä
Seurannassa mukana ovat: (x)					
Alkuperäisen tarkastuksen riski	x	x			x
Seurannassa otetaan huomioon uusia riskejä		x			
Riskikartoitus ei ole mukana seurannassa			x	x	

Kolme kaupunkia viidestä suorittavat vastauksiensa perusteella kehitystoimenpiteiden seurannan jokaisesta suoritetusta tarkastuksesta. Vaikka ammattistandardeissa todetaankin yleisesti, että kehitystoimenpiteiden toteutumista varten on olemassa seurantajärjestelmä, on kuitenkin mahdollista painottaa merkittävimpien kehitystoimenpiteiden tai havaintojen seurantaa. Yksi näistä kaupungeista ilmoitti, ettei seuraa sellaisia tarkastuksia, joissa ei suositeltu kehitystoimenpiteitä. Toisessa kaupungissa puolestaan kaupunginjohtaja arvioi seurantaraportin. Valikoivalla seurannalla saattaa kuitenkin olla demoralisoiva vaikutus, jos tarkastuskohteet tottuvat siihen, ettei toimenpiteiden tuloksia arvioida jälkikäteen.

Taulukko 6 Seurannan suorittamiseen liittyviä vastauksia

	A	B	C	D	E
Suoritetaanko seuranta jokaisesta tarkastuksesta?	kyllä	kyllä	kyllä	ei	ei
Tehdäänkö seurannassa tarkastuskäyntejä?	kyllä	kyllä	kyllä	ei	kyllä
Tehdäänkö seuranta kyselyllä?	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä	ei
Arviolta kuinka moni toimenpidesuositus toteutetaan ajallaan?	60–80 %	80–100 %	60–80 %	60–80 %	20–40 %
Suorittaako seurannan alkuperäisen tarkastuksen tehnyt tarkastaja? (1-5)	2	1	1	1	1

1= alkuperäinen aina, 5= alkuperäinen ei koskaan

Usean kaupungin seurannan tuloksellisuuden ainoana mittarina käyttämää toimenpidesuosituksien toteuttamista ajallaan käsiteltiin kysymyksessä 26. Kolme sisäisen tarkastuksen yksikköä arvioi, että 60–80 % toimenpidesuosituksista toteutetaan ajallaan heidän kaupungissaan. Yksi kaupunki arvioi, että osuus on jopa 80–100 %, kun taas yksi arvioi vain 20–40 % toteutuvan. Toimenpidesuosituksien toteutumistasen ei sinänsä pitäisi olla sisäisen tarkastuksen itsensä tiukasti seurattava tuloksellisuusmittari, sillä niiden toteutumiseen vaikuttaa enemmän tarkastuskohde. Tämä mittari kertoo sinänsä kuitenkin siitä, miten tärkeiksi koettuja suosituksia sisäinen tarkastus antaa, miten hyvin se kommunikoi tarkastuskohteen kanssa ja seuraa toimenpidesuosituksien toteutumista.

Vaikeimmin toteutettaviksi toimenpidesuosituksiksi yksi vastaaja näkee sellaiset suositukset, joiden toteuttaminen vaatii runsaasti resursseja kuten määrärahoja. Tällöin niiden toteuttaminen kestää pitkään. Toisen kaupungin mukaan etenkin ICT-järjestelmiä koskevat suositukset ovat vaikeimmin toteutettavissa. Kolmannen mukaan johtamiseen liittyvät suositukset vaativat oman toteutusaikansa. Kahden muun kaupungin mukaan erityisen ongelmallisia toimenpidesuosituksia ei heillä ole.

Kaikki paitsi yksi kaupunki lisäksi suorittavat tarkastuskäyntejä paikan päällä tarkastuskohteessa ainakin joidenkin seurantojen osalta. Lisäksi neljä viidestä kaupungista suorittaa seurannan jonkinlaisella kyselyllä, pääasiallisesti toimenpidesuosituksien tilannekyselyllä. Kyselyn tekevät kaupungit varmentavat kyselyn tulokset haastatteluilla ja otannalla (kaupunki C), pyytämällä dokumentit liitteenä, kysymällä täydennyskysymyksiä ja käymällä paikan päällä todentamassa

(kaupunki A), ottamalla järjestelmästä pistokokeellisia otantoja tai pyytämällä tarvittaessa asiakirjoja (kaupunki D) tai tarvittaessa tarkastuskäynnillä sekä aineistotarkastuksella (kaupunki B).

Vastaajat kertoivat tarkastuskohteiden olevan yhteydessä sisäiseen tarkastukseen seurannassa seuraavilla tavoilla:

- *Sähköposti, puhelin, henkilökohtainen kontakti*
- *Vastaa kyselyyn, lähettää todentavaa dokumentaatiota, vastaa lisäselvityksiin, tapaa tarkastajaa tarpeen mukaan.*
- *Seuranta ei ole jatkuvaa. Kyselyt tehdään sähköpostilla.*
- *Toimittamalla pyydetyt selvitykset.*
- *Esim. haastattelu, jossa käydään läpi mahd. toimenpidesuosituksien toteutuminen, palautekeskustelu.*

Yksi kaupunki suorittaa seurannan vuoden kuluttua alkuperäisestä tarkastusraportista, ja toinen kertoo tämän vaihtelevan puolesta vuodesta vuoteen riippuen toimenpidesuosituksista. Kolme muuta kaupunkia antavat tarkemman selityksen seurannan ajallisuudesta:

”Mikäli sisäisen valvonnan on arvioitu olevan ei hyväksyttävällä tasolla, ensimmäinen kysely tehdään puolen vuoden kuluttua. Muuten seuranta tehdään seuraavana vuonna eli puolenvuoden viiva vuoden kuluttua.”

”Jälkitarkastukset tehdään n. vuoden kuluttua tarkastuksesta. Kysely siitä mihin toimenpiteisiin suositusten osalta on ryhdytty tekemään n. 3-4 kk kuluttu tarkastuksen valmistumisesta.”

”Tarkastusraportin valmistuttua pyydetään tarkastuksen kohteelta tieto siitä, mihin toimenpiteisiin yksikkö tulee ryhtymään ja seuranta toteutetaan 6 kk - 12 kk kuluessa.”

Kaupungit jatkavat tarkastuksien seurantaa hieman vaihtelevien perustein. Yksi kaupunki jatkaa seurantaa vain riskialttiimpien havaintojen osalta, kunnes korjaus on tapahtunut. Toisen vastaajan mukaan seurantaa tehdään pääsääntöisesti vain yhden seurantatarkastuksen verran, ellei kaupunginjohtajan kanssa erikseen sovita käytännöstä. Kolmannen mukaan seurantaa jatketaan aina siihen saakka, kunnes suositukset on toteutettu. Neljäs vastaaja kertoo, että mikäli jälkitarkastuksessa on vielä toteuttamatta suosituksia ilman hyviä perusteita, suositukset uusitaan ja asiaa seurataan seuraavana vuonna. Viidennessä kaupungissa seurannassa arvioidaan esitettyjen ja toteutettujen toimenpiteiden riittävyttä ja sen perusteella arvioidaan tarve jatkaa seurantaa. Tällöin seurantaa jatketaan niin kauan, että toimenpiteiden arvioidaan olevan riittävät.

Seuranta raportoidaan jokaisessa kaupungissa eteenpäin. Kaupunki C:ssä jokainen jälkitarkastus raportoidaan alkuperäisen jakelulistan mukaisesti välittömästi omana raporttina. Myös kaupunki D:ssä jokaisesta seurantatarkastuksesta tehdään oma raportti. Kaupunki B:ssä kunkin tarkastusten tulosten seuranta raportoidaan tarkastustoimikunnalle. Kaupunki A:ssa seuranta raportoidaan kootusti kaupunginjohtajalle ja apulaiskaupunginjohtajalle oman toimialansa osalta, sekä virastopäälliköille ja liikelaitosten johtajille oman toimintansa osalta.

Seurannasta sisäiselle tarkastukselle jäävää dokumentaatiota kertyy useimmilla kaupungeilla pääasiassa työpapereiden muodossa. Kaksi kaupunkia on vielä tarkemmin eritellyt tätä dokumentaatiota. Yksi tarkoittaa dokumentaation koostuvan toimenpidesuosituksen vastauksista, yhteenvedoista ja havaintodokumentaatiosta. Toisen mukaan sisäiselle tarkastukselle jää tarkastuskohteen antama selvitys mahdollisine liitteineen sekä sisäisen tarkastuksen suorittamaan todentamiseen liittyvät asiakirjat.

Vastaajat kokevat, että seurannan prosessi toimii kaiken kaikkiaan sisäisen tarkastuksen yksiköissä hyvin. Kaksi vastaajaa on tästä ”täysin samaa mieltä” ja kolme ”jokseenkin samaa mieltä”. Mahdollisista omista seurannan kehityskohteista tarkastuspäälliköt ovat tätä mieltä:

- *Systemaattisuuden kehittäminen. mahdollisesti suositusten luokittelu.*
- *Seurannan ajantasaisuuden lisääminen.*
- *Tällä hetkellä ei ole tarvetta kehittää.*
- *Yksikön esittämien korjaavien toimenpiteiden laatu sekä niiden tosiasiallisen toimeenpanon ja kattavuuden todentaminen.*
- *Seurannan prosessikuvauksen päivitys ajankohtainen, parhaillaan uudistetaan itse tarkastusprosessia.*

5.5 Seurannan tuloksellisuus ja mittarit

Viimeisenä osa-alueena kyselylomakkeessa käsiteltiin melko lyhyesti seurannan tuloksellisuutta, mittareita ja arviointia. Tähän liittyi myös osana tuloksellisuutta laatu näkökulma. Osa-alueen viimeisen avoimen kysymyksen tavoitteena oli myös kartoittaa, onko vastaajilla jotain ideoita tuloksellisuuteen tai mittareihin liittyen, mitä he eivät välttämättä vielä itse edes käytä.

Taulukko 7 Seurannan mittareita ja tuloksellisuutta koskevat vastaukset

	A	B	C	D	E
Käytetäänkö seurannassa jonkinlaisia mittareita?	kyllä	ei	kyllä	kyllä	kyllä
Tehdäänkö seurannasta asiakaspalautekysely?	ei	ei	kyllä	ei	ei
Tehdäänkö seurannasta tarkastajan itsearviointi?	ei	ei	kyllä	ei	ei

Vastauksien perusteella kaikki paitsi yksi kaupunki käyttää seurannassa jonkinlaisia mittareita (taulukko 7). Kaikissa neljässä kaupungissa tämä mittari oli toimenpidesuosituksen toteutumisaste prosentteina, eli käytettyjen mittareiden kirjoa seurannassa ei ainakaan ole olemassa. Asiakaspalautekyselyä tai sisäisen tarkastajan itsearviointia seurannasta ei tee kuin yksi kaupunki. Tämä todennäköisesti johtuu siitä, että seurantaa ei pidetä yhtä merkittävänä suoritteena kuin varsinaista tarkastusta. Asiakaspalautteen ja itsearvioinnin seurannasta suorittava kaupunki myös raportoi jokaisen seurannan erikseen, joten ero voi johtua tästäkin. Kevennetty itsearviointi ja asiakaspalaute ainakin osassa seurantoja voisi kuitenkin olla useammallakin kaupungilla asiaankuuluva, sillä ilman jälkiarviointia ei välttämättä pystytä korjaamaan seurantaprosessissa mahdollisesti olevia ongelmia.

Viimeiseen avoimeen kysymykseen mahdollisista seurannan mittareista ehdotettiin toteutuneiden toimenpiteiden osuutta kaikista toimenpidesuosituksista, mikä onkin jo käytössä useassa kaupungissa. Kaupunki A kommentoi hieman laajemmin seurannassa mahdollisia mittareita ja benchmarkingia:

”Mittarit / indikaattorit tulisi voida johtaa tarkastettavan toiminnan luonteesta, jotta ne olisivat hyödylliset. Seurantaprosessia voi benchmarkata, mutta yksittäisen seurannan tulosten benchmarkkaus edellyttäisi vastaavanlaisen toiminnan tarkastusta esim. toisessa kaupungissa.”

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Yhteenveto ja johtopäätökset seurannan tuloksellisuudesta ja kyselytutkimuksesta

Tutkielmani tavoitteena oli tarkastella, miten suuret kaupungit järjestävät sisäisen tarkastuksen toimenpidesuosituksen seurannan sekä miten tuloksellisuutta, vaikuttavuutta ja mittareita voidaan soveltaa seurannassa. Suurten kaupunkien seurantaprosessia selvitettiin pääosin kvalitatiivisella kyselytutkimuksella ja laajuudeltaan kapeammalla seurannan asiakirjojen dokumenttianalyysillä. Tuloksellisuutta ja seurantaan sovellettavia mittareita selvittiin sen sijaan enimmäkseen kirjallisuuskatsauksella, vaikka myös kyselylomakkeessa oli tuloksellisuudesta lyhyt osa-alue.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudessa painottuvat ehkä muita julkisen sektorin toimintoja enemmän oheiskäsitteet *laatu* ja *lisäarvo*, jotka limittyvät tuloksellisuuteen ja edesauttavat sitä. Tämä johtuu siitä, että laadusta ja lisäarvosta säädetään sisäisen tarkastuksen kansainvälisissä ammattistandardeissa sekä siitä, että sisäinen tarkastus on luonteeltaan pitkälti johdon työkaluna toimimista. Sisäisen tarkastuksen varsinaista tuloksellisuutta on yleisesti käsitteellistetty ja mitattu tuloskortilla, tasapainotetulla tuloskortilla, kypsyy- ja logiikkamalleilla sekä muilla käytännön mittareilla. Etenkin tasapainotettu tuloskortti on IIA:n suosittelema tuloksellisuusmittaristo, sillä se ottaa hyvin huomioon eri sidosryhmät, joille sisäisen tarkastuksen on tuotettava lisäarvoa.

Kirjallisuudesta löytyi useita seurannan tuloksellisuuteen liittyviä mittareita (aiempana taulukko 1). Näistä monet liittyvät joko seurantaan käytettyihin resursseihin, kuten määrärahoihin ja aikaan, tai toimenpiteiden toteutusasteeseen suhteessa toteutumattomiin toimenpidesuosituksiin. Toisaalta tämä jäljempänä mainittu mittari ei välttämättä ole ideaali sisäisen tarkastuksen oman tuloksellisuuden arviointiin, sillä toimenpidesuosituksen toteuttamisesta vastaa tarkastuskohde. Toki myös sisäisen tarkastuksen oma toiminta vaikuttaa siihen, kuinka paljon toimenpidesuosituksia on toteutettu, ja se on osaltaan sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta.

Sikäli kaikkien mahdollisten seurantaan liittyvien mittareiden käyttäminen ei ole järkevää, sillä mittareiden vaatiman informaation kerääminen ja sen käyttäminen vaativat aikaa ja resursseja. Sisäisen tarkastuksen tulisi käyttää ainoastaan sellaisia mittareita, joista on juuri kyseessä olevalle organisaatiolle enemmän hyötyä kuin haittaa. Mielestäni seurannassa käytettäviin mittareihin voisi lisätä ainakin vähennetyt riskit tarkastuskohteessa ja estettyjen vahinkojen määrä eli kustannussäästöt, vaikka jälkimmäisen arvioiminen ei välttämättä onnistukaan jokaisessa

tarkastuksessa. Toinen hyödyllinen arviointikeino on benchmarking muihin sisäisen tarkastuksen yksiköihin, jolloin saadaan tietoa, miten muut suorittavat seurannan ja voidaan poimia parhaiten toimivia käytäntöjä. Epäilemättä myös tämänkin tutkielman kyselylomake täyttää benchmarkingin kriteerit, mikäli tuloksia halutaan kehitystyöhön käyttää.

Näiden lisäksi käyttökelpoinen mittari voisi olla, miten merkittäviksi toimenpidesuositukset koetaan tarkastuskohteessa. Tätä voisi arvioida ajoittain laajemmin kvalitatiivisella tuloksellisuusarvioinnilla *impact of audit* -tutkimuksen tyyliin ja selvittää, miten sisäisen tarkastuksen antamat toimenpidesuositukset on koettu, miten hyvin ne on voitu toimeenpanna ja mitä vaikutuksia niillä on ollut. Kyselylomakkeen perusteella ainoastaan yksi kaupunki tekee seurannasta tarkastajan itsearvioinnin ja asiakaspalautteen. Nämä voivat tietenkin tuntia turhilta sen takia, koska seuranta on pienempi asia kuin varsinainen tarkastus, jonka yhteydessä asiakaspalaute kerätään ja tehdään itsearviointia. Asiakaspalautteen kerääminen ja itsearviointi saattavat tässä vaiheessa olla ylimääräistä työtä, jolla ei välttämättä saada merkittävää arvoa. Kuitenkin mikäli asiakaspalautetta ei koskaan kerätä, on riskinä, että seurantaprosessissa on jokin valuvika, mitä ei itse huomata ilman tarkastuskohteen palautetta.

Lisäksi kirjallisuudessa mielenkiintoinen esitetty asia on seurannan oma tietojärjestelmä, johon olisi pääsy sekä sisäisellä tarkastuksella että tarkastuskohteella. Tähän tietojärjestelmään sisäinen tarkastus voisi syöttää toimenpidesuositukset, ja tarkastuskohde voisi katsoa niitä ja suorittaa esimerkiksi eri aikaan. Sisäinen tarkastus voisi seurata toimenpidesuositusten toteutumista, arvioida ne ja antaa hyväksyntä järjestelmään. Tämä tekisi seurannasta selkeästi ajantasaisemman.

Muuten seuranta on kapeampi ja yksinkertaisempi prosessi kuin varsinainen tarkastustoiminta, joten siihen sovellettavat mittarit ovat rajoittuneempia. Tämän lisäksi seurannassa muut sidosryhmät tarkastuskohteen lisäksi eivät välttämättä ole yhtä paljon mukana, ja periaatteessa näkökulmakin on vain menneeseen, mikä entisestään kaventaa näköalaa.

Suurten kaupunkien seurannan kyselylomakkeesta ilmeni, että suurten kaupunkien seurantaprosessit ovat hyvin pitkälti samankaltaisia, mutta myös eroja käytännöissä on. Nostan esimerkiksi muutaman hyvän käytännön, joita kaikki kaupungit eivät seurannassa käytä. Esimerkiksi toimenpidesuositusten luokittelu kiireellisyyden tai merkittävyyden mukaan on yksi tällainen, ja viidestä kaupungista kolme ei käytä tällaista jakoa. Toisekseen tarkastuskohteen vastaukset kannattaisi kerätä tarkastusraporttiin ja pyytää asiakaspalautetta ainakin jokaisen varsinaisen tarkastuksen jälkeen. Kaksi kaupunkia ei lisäksi merkitse toimenpidesuosituksiin toteutusajankohtaa, mikä voi vaikeuttaa tilivelvollisuuden osoittamista tai toimenpiteen

suorittamisen oikea-aikaisuutta. Toimenpidesuosituksista kuvattaessa olisi hyvä myös kirjata mahdollisimman tarkasti, mitä tarkalleen ottaen toimenpidesuosituksen toteuttamiseksi tulee tehdä, jotta mahdollisia näkemyseroja voidaan välttää.

Suoraan seurantaprosessiin liittyen kyselylomakkeen vastauksien perusteella oli hieman vaihtelevaa, pitääkö sisäinen tarkastus seurannassa mukanaan alkuperäisen tarkastuksen riskikartoituksen, ottaako se huomioon uusia seurannan omia riskejä vai ei pidä riskikartoitusta ollenkaan seurannassa. Tarkastuskohteen toimintaan ja toimenpidesuosituksiin liittyvien riskien pitäminen mukana ja huomioon ottaminen myös seurannassa kuitenkin varmasti teroittaa oleellisiin asioihin keskittymistä, mikä parantaa seurannan vaikuttavuutta.

Toteutumattomien toimenpidesuositusten osuutta voidaan vähentää kirjaamalla sisäisen tarkastuksen valtuudet ja toimintatarkoitus toimintaohjeeseen selkeästi ja määrittämällä, mikä on tarkastuskohteen oma velvollisuus. Tämä tulisi tehdä selväksi myös tarkastuskohteelle, jotta voidaan välttää tilanteet, joissa tarkastuskohde olettaa sisäisen tarkastuksen johtavan toimenpidesuositusten toimeenpanoa. Näin voidaan yrittää välttää jatkuva muistuttelu toimenpidesuosituksista ja seurannasta.

Kolme kaupunkia viidestä suorittaa seurannan jokaisesta tehdystä tarkastuksesta, ja yleensä seuranta suoritetaan puolen vuoden tai vuoden päästä tarkastuksesta, joissain kaupungeissa riippuen havaintojen ja riskien merkittävydestä. Neljä kaupunkia toteuttaa seurannan toimenpiteiden toteutuskyselyllä, jota voidaan todentaa pyytämällä dokumentaatiota liitteissä, esittämällä lisäkysymyksiä tai mahdollisesti tekemällä tarkastuskäyntejä. Seurantaraportin muodossa ja jakelussa on myös eroja. Kaksi kaupunkia raportoi jokaisen seurannan omana raporttina, kun kaksi muuta raportoi seurannat kootusti yhteenvetona. Jakelun osalta jossain kaupungissa seurantaraportti menee jokaiselle kaupunginhallituksen jäsenelle, kaupunginjohtajalle ja apulaiskaupunginjohtajalle, kun taas toisaalla kaupunginhallitukselle raporttia ei mene suoraan.

6.2 Itsearviointi ja jatkotutkimus

Tutkielmani aiheen valitsemiseen ja sen aloittamiseen antoi motivaatiota Helsingin kaupungin sisäisessä tarkastuksessa suoritettu korkeakouluharjoittelu ja sen ohella tehty yksi sisäinen tarkastus kokonaisuudessaan. Pääsin myös esittelemään graduaiheeni suurten kaupunkien eli ”kuutosten” sisäisten tarkastuksien vuositapaamisessa Vapriikissa Tampereella 25.11.2016.

Gradu pysyi loppuun asti mielenkiintoisena ja antoisana aiheena, vaikka välillä seuranta tuntui aika kapealta aiheelta, mutta tuloksellisuuskulmasta sai tutkielmaan uutta pontta.

Kyselylomakkeeseen sisäisten tarkastuksien päälliköiltä saadut vastaukset olivat kiitettävän laajoja. Seurantaan liittyvää dokumenttiaineistoa sen sijaan en saanut kaikista kaupungeista ihan alun perin toivottua määrää, mutta toisaalta kyselylomakkeen tarkoitus jo yksistään oli selvittää seurantaprosessi kokonaisuudessaan, joten sikäli dokumenttiaineisto oli ainoastaan täydentävää tai päällekkäistä aineistoa.

Tein ja lähetin kyselylomakkeen melko aikaisessa vaiheessa tutkimusprosessia, sillä minulla oli hyvä käsitys seurannan kokonaisuudesta jo siinä vaiheessa, ja olin saanut myös vinkkejä siitä, mitä kysymysaiheita lomakkeeseen kannattaa valita. Vaikka lomakkeen lähettäminen aikaisin saa työtä eteenpäin ja helpottaa aihekokonaisuuden hahmottamista, voi kääntöpuolena olla se, että vaikkapa ihan työn loppuvaiheessakin saattaa vielä tulla uusia ideoita, joita ei voi enää ottaa kyselyssä huomioon. Kyselylomake kuitenkin onnistui mielestäni kuvaamaan ja vertailemaan eri kaupunkien sisäisten tarkastuksien seurantaprosessia hyvin kattavasti.

Yksi kesken tutkimusprosessin tietooni tullut mielenkiintoinen asia oli tuloksellisuustarkastuksen tutkimuksessa käsitelty tarkastusproblematiikka eli *impact of audit*. Otin tarkastusproblematiikan kuitenkin myöhemmin mukaan tutkielmaan ja käytin sitä apuna tulosten analyysissä. Tarkastusproblematiikka sopii sisäisen tarkastuksen lisäarvon tuottamisen ja seurantatoimenpiteiden arvioimiseen, vaikka sen soveltamisessa pitääkin ottaa huomioon tuloksellisuustarkastuksen erilaisuus.

Hyvä ja mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe voisi juuri olla täysi tarkastusproblematiikan soveltaminen sisäiseen tarkastukseen tarkastuskohteiden osalta: miten tarkastuskohteet kokevat sisäisen tarkastuksen hyödyllisyyden, miten ne ovat omasta mielestään onnistuneet parantamaan toimintaansa ja onko sisäisellä tarkastuksella mahdollisesti ollut joitain negatiivisiakin vaikutuksia. Tällaisessa tutkimuksessa kysely pitäisi siis suunnata tarkastuskohteiden henkilöstölle, eikä sisäisten tarkastuksien yksiköille, joten näkökulma olisi lähtökohtaisesti toisella puolella.

LÄHTEET

- Adams, Michael 1994. Agency Theory and the Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 9 (8), 8–12.
- Ahokas, Niina 2012. *Yrityksen sisäinen valvonta*. Helsinki: Edita.
- Balzan, Lara & Baldacchino, Peter 2007. Benchmarking in Maltese internal audit units. *Benchmarking: An International Journal* 14 (6), 750–767.
- Coderre, David 2005. *Global Technology Audit Guide – Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*. The Institute of Internal Auditors.
- COSO 2013. *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary*. Committee of Sponsoring of the Treadway Commission.
- Dasălu, Elena, Marcu, Nicu & Hurjui, Ioan 2016. Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in Romania. *Amfiteatru Economic*. 18 (43), 691–705.
- Desmedt, Ella, Morin, Danielle, Pattyn, Valérie & Brans, Marleen 2017. Impact of performance audit on the administration: A Belgian study (2005–2010). *Managerial Auditing Journal*, 32 (3), 251–275.
- Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2009. *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Tammi.
- Holopainen, Atte 2006. *Sisäinen tarkastus*. Helsinki: Tietosanoma.
- IIA 2010. *IPPF Practice Guide – Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency*. The Institute of Internal Auditors.
- IIA 2013. *Implementation Guide 2500 – Monitoring Progress*. The Institute of Internal Auditors.
- IIA 2016. *Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit*. Sisäiset tarkastajat ry: standardien käännös.
- INTOSAI 2004. *INTOSAI GOV 9100 – Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. International Organization of Supreme Audit Institutions.
- Kivistö, Jussi 2007. *Agency Theory as a Framework for the Government-University Relationship*. Tampere: Tampereen Yliopistopaino.
- Lonsdale, Jeremy, Peter Wilkins & Tom Ling 2011. *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Lombardi, Danielle, Vasarhelyi, Miklos & Verver, John 2014. Continuous Controls Monitoring: A Case Study. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 11, 83–98.
- Lumijärvi, Ismo 2009. *Johtamisen vaikutus organisaation tuloksellisuuteen*. Tampere: Tampereen yliopistopaino.
- Lumijärvi, Olli-Pekka 1987. *Agenttiteoria ja eräitä sen sovellutuksia*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 4:1987.
- Manea, Liliana & Teiusanu, Cristian 2015. New perspectives in evaluating internal audit performance. *Valahian Journal of Economic Studies* 6 (3), 93–98.
- McNally, Stephen 2013. *The 2013 COSO Framework & SOX Compliance*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

- McRae, Elizabeth & van Gils, Diane 2014a. *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector*. Altamonte Springs: The Institute of the Internal Auditors Research Foundation.
- McRae, Elizabeth & van Gils, Diane 2014b. *Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector*. Altamonte Springs: The Institute of the Internal Auditors Research Foundation.
- Meklin, Pentti 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessatoiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa Heiskanen, Johanna, Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salmi (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampereen yliopistopaino.
- Myllymäki, Arvo & Vakkuri, Jarmo (toim.) 2001. *Tulos, normi, tilivelvollisuus – Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampereen yliopistopaino.
- Töttö, Pertti 2004. *Syvällistä ja pinnallista: teoria, empiria ja kausaalisuus sosiaalitutkimuksessa*. Tampere: Vastapaino.
- Paterson, James 2015. *Lean Auditing: Driving Added Value and Efficiency in Internal Audit*. Chichester: Wiley & Sons.
- Pickett, K. H. S & Pickett, J. M. 2010. *The internal auditing handbook*. Chichester: Wiley.
- Pitt, Sally-Anne 2014. *Internal audit quality: developing a quality assurance and improvement program*. Hoboken: Wiley.
- Pollit, Christopher, Girre, Xavier, Lonsdale, Jeremy, Mul, Robert, Summa, Hilka & Waerness, Marit 1999. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Raudla, Ringa, Külli, Taro, Cherlin, Agu & Douglas, James 2015. The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 16 (2), 217–233.
- Reichborn-Kjennerud, Kristin 2013. Political accountability and performance audit: the case of the auditor general in Norway. *Public Administration*, 91 (3), 680–695.
- Reichborn-Kjennerud, Kristin. 2015. Resistance to Control—Norwegian ministries’ and agencies’ reactions to performance audit. *Public Organization Review*, 15 (1), 17–32.
- van Rensburg, Jan, Oosthuizen, Jacobus & Coetzee, Philna 2016. Internal audit public sector capability: A case study: Internal audit public sector capability. *Journal of Public Affairs* 16 (2), 181–191.
- Rousku, Kimmo 2017. *Ohje riskienhallintaan*. Valtionvarainministeriön julkaisuja 22/2017. Helsinki: Valtiovarainministeriö.
- Rönkkö, Jaakko & Lilja, Mikko 2016. Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 2/2016, 27–43.
- Rönkkö, Jaakko 2015. Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 1/2015, 7–22.
- Savčuk, Olga 2007. Internal audit efficiency evaluation principles. *Journal of Business Economics and Management* 8 (4), 275–284.

- Sawyer, Lawrence, Dittenhofer, Mortimer, Scheiner, James, Graham, Anne & Makosz, Paul 2003. *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- Sarens, Gerrit & Abdolmohammadi, Mohammad 2011. Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables. *International Journal of Auditing*. 15, 1–20.
- Uusitalo, Hannu 1991. *Tiede, tutkimus ja tutkielma: Johdanto tutkielman maailmaan*. Helsinki: WSOY.
- Vakkuri, Jarmo (toim.) 2009. *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus.
- Valkama, Pekka 2004. *Kilpailuneutraliteetin toteutuminen kuntapalveluiden näennäismarkkinoilla*. Tampere: Tampereen yliopistopaino.

WWW-lähteet:

- IIA Finland 2017a. Ammatillisten käytäntöjen ajatusmalli. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/> 25.7.2017.
- IIA Finland 2017b. Ammattitutkinnot. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattitutkinnot> 24.8.2017
- IIA North America 2017a. The IPPF: The Framework for Internal Audit Effectiveness. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> 24.8.2017.
- IIA North America 2017b. Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity. <https://na.theiia.org/services/quality/Pages/Quality-Assessment-Manual.aspx> 28.8.2017.
- IIA North America 2017c. IPPF Standards 2017 Markup Changes <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017-Markup-Changes.pdf> 28.8.2017
- IIA 2017. Audit Intelligence Suite – Benchmarking Report. <https://www.theiia.org/centers/aec/Pages/benchmarking.aspx> 30.8.2017.
- ERM 2004. Enterprise Risk Management Initiative, NC State University: COSO's Enterprise Risk Management – Integrated Framework. <https://erm.ncsu.edu/library/article/coso-erm-framework> 11.8.2017.
- KPMG 2013. COSO Internal Control – Integrated Framework (2013). KPMG Canada. <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/2750-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-V4.pdf> 18.8.2017.

Dokumenttiaineisto:

Kaupunki A:

- Seurannan raporttipohja
- Kaksi ilmoituspohjaa

- Kolme tilannekyselyasiakirjaa
- Kuusi seurantaprosessi asiakirjaa, mukaan lukien seurantaprosessikuvaus

Kaupunki B:

- Seurannan raporttipohja
- Seurantaprosessikuvaus

Kaupunki C:

- Seurannan raporttipohja
- Lopullinen seurantaraportti
- Ote toimintaohjeesta

LIITTEET

Liite 1: Kyselylomake

1 Perustiedot sisäisen tarkastuksen yksiköstä

1. Sisäisten tarkastajien lukumäärä

2. Varsinaisia tarkastuksia tehdään vuosittain keskimäärin (kpl)

3. Onko yksikölle tehty ulkoinen arviointi?

☐ Kyllä

☐ Ei

4. Mikäli vastasitte kyllä, minä vuonna arviointi tehtiin?

5. Sisäinen tarkastus noudattaa työssään IIA:n standardeja.

täysin eri mieltä	jokseenkin eri mieltä	ei samaa eikä eri mieltä	jokseenkin samaa mieltä	täysin samaa mieltä
näkemys	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2 Toimenpidesuosituksset

6. Vaikuttaako toimenpidesuosituksien sisältöön enemmän sisäinen tarkastus vai tarkastuskohde?

1=Sisäinen tarkastus vaikuttaa ▾

7. Miten toimenpidesuosituksien kiireellisyys tai merkittävyys on luokiteltu?

8. Tuleeko tarkastusraporttiin tarkastuskohteen vastaukset toimenpidesuosituksiin?

☐ Kyllä

☐ Ei

9. Pyydetäänkö asiakaspalautetta jokaisen tarkastusraportin jälkeen?

☐ Kyllä

☐ Ei

10. Määritetäänkö tarkastusraportissa toimenpidesuosituksille toteutusajankohta ja vastuuhenkilö?

	Kyllä	Ei
Toteutusajankohta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vastuuhenkilö	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. Mikäli vastasitte kyllä, kuka tekee em. määrittelyt?

3 Seuranta

12. Onko seurannasta hyväksytty yksikössä ohje tai prosessikuvaus?

	Kyllä	Ei
Ohje	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prosessikuvaus	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. Onko seurantaprosessia kehitetty yksikössä viime vuosina?

- ☐ Kyllä
☐ Ei

14. Pidetäänkö suositusten toteutumisen seurannassa mukana alkuperäisen tarkastuksen riskit (voit valita useamman vaihtoehdon)?

- ☐ Alkuperäiset tarkastusraportin riskit ovat mukana seurannassa
☐ Seurannassa otetaan huomioon uusia riskejä
☐ Riskikartoitus ei ole mukana seurannassa

15. Suoritetaanko seuranta jokaisesta tehdystä tarkastuksesta?

- ☐ Kyllä
☐ Ei

16. Mikäli vastasitte ei, millä perusteella seurattavat tarkastukset valitaan?

17. Tehdäänkö seurannassa tarkastuskäyntejä?

- ☐ Kyllä
☐ Ei

18. Tehdäänkö seuranta kyselyllä?

- ☐ Kyllä
☐ Ei

19. Mikäli vastasitte kyllä, miten kyselyn tulokset todennetaan?

20. Miten tarkastuskohde on seurannassa yhteydessä sisäiseen tarkastukseen?

21. Kuinka pitkän ajan kuluttua tarkastusraportista seuranta aloitetaan?

22. Miten pitkään seuranta jatketaan? Millä perusteella siitä luovutaan?

23. Raportoidaanko seuranta?
Kenelle ja kuinka useasti
(jokainen erikseen vai kootusti)?

24. Mitä muita dokumentteja
seurannasta jää (esim.
työpaperit/ytteenvedot)?

25. Suorittaako alkuperäisen
tarkastusraportin tekijä myös
seurannan arviolta kuinka usein?

1=Alkuperäinen tarkastaja aina ▾

26. Arviolta kuinka moni
toimenpidesuositus toteutetaan
sovitussa aikataulussa?

0-20 % ▾

27. Onko tietyn tyyppisillä
suosituksilla erityisiä ongelmia
toteutuksessa?

28. Seurannan prosessi toimii kaiken kaikkiaan yksikössä hyvin.

täysin eri mieltä jokseenkin eri mieltä ei samaa eikä eri mieltä jokseenkin samaa mieltä täysin samaa mieltä
näkemyks ○ ○ ○ ○ ○

29. Mikä on näkemyksenne
seurannan mahdollisista
kehityskohteista?

4 Tuloksellisuus, arviointi ja mittarit

30. Käytetäänkö seurannassa jonkinlaisia mittareita tai tunnuslukuja arvioimaan toimintaa?

- ☐ Kyllä
☐ Ei

31. Mikäli vastasitte kyllä,
minkälaisia mittareita ja keinoja?

32. Tehdäänkö seurannasta asiakaspalautekysely?

- ☐ Kyllä
☐ Ei

33. Tehdäänkö seurannasta tarkastajan itsearviointi?

- ☐ Kyllä
☐ Ei

34. Millaiset mittarit (esim. laatu-
tai tuottavuusindikaattorit) voisivat
sopia seurantaan järkevän
hyödyntämisen kannalta? Miten
seurantaa voisi benchmarkata?